



Processo nº	15504.729918/2014-44
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	1401-004.213 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	12 de fevereiro de 2020
Recorrente	CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. EXCLUSÕES. GLOSA DE DISPÊNDIOS COM PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS. PARECER DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO - MCTI RECONHECENDO O DIREITO AO BENEFÍCIO. COMPETÊNCIA DE ANÁLISE.

A pessoa jurídica beneficiária do incentivo de que trata o art. 19 da Lei nº 11.196/2005 fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Compete ao MCTI analisar o enquadramento nos critérios de benefício, não cabendo à Receita Federal questionar as suas conclusões. O parecer técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia vincula a Receita Federal, uma vez que aquele órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita. Artigo 14, do Decreto nº.5.798, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as disposições gerais de dedutibilidade das despesas operacionais veiculadas pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, por força do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

PATROCÍNIO CULTURAL/ARTÍSTICO. LEI ROUANET. DESPESAS. GLOSA.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir como despesa operacional o valor da doação ou do patrocínio como incentivo de atividades culturais. Este impedimento é válido também para a apuração da CSLL, uma vez que aplicam-se a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (artigo 57 da Lei 8.981, de 1995). O comando deste artigo é

inequívoco ao projetar sobre a CSLL as vedações que devem ser respeitadas no cálculo do IRPJ.

MULTAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

As multas decorrentes de infração às normas de natureza não-tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas, etc, embora não se caracterizem como fiscais, são indeditáveis na determinação da base de cálculo da CSLL por não se enquadarem no conceito de despesa operacional dedutível e não atenderem ao disposto no art.299 do RIR/99, que condiciona a dedutibilidade das despesas que sejam usuais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. AÇÃO JUDICIAL. DESPESA. PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE.

O fato de a exigibilidade de um tributo ser incerta, por ainda pender de decisão judicial, implica a necessária suspensão desta exigibilidade, nos termos do art.151 do CTN, enquanto não prolatada tal decisão. Uma vez submetida a exigibilidade do crédito tributário ao juízo federal, o Fisco encontra-se tolhido em seu poder-dever de cobrá-lo amigavelmente ou de inscrevê-lo em dívida ativa De forma que o registro contábil deve refletir esta incerteza, por meio de sua inclusão dentre as provisões as quais, por expressa vedação do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não podem ser deduzidas no cômputo da base de cálculo da CSLL, exceto pelas ressalvas concedidas por este mesmo dispositivo legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430 / 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430 / 1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) dar provimento ao recurso em relação à exclusão de dispêndios com inovação tecnológica da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e (ii) negar provimento ao recurso em relação aos tributos com exigibilidade suspensa. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tocante (a) à glosa de despesas com patrocínio - Lei Rouanet, e (b) multas indevidáveis, ambas as infrações exigíveis relativamente à apuração da CSLL; também por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à (c) multa isolada pela falta/insuficiência de estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (Relator), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Eduardo Morgado Rodrigues. Declarou-se impedida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves (Conselheiro Suplente), Eduardo Morgado Rodrigues e Nelson Kichel.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acordão da 5^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte .

As exigências tributárias referem-se às seguintes autuações:

- i. Exigência da importância de R\$ 3.644.783,10 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, ano calendário de 2011, acrescida de multa de

ofício de 75% e juros de mora, além de R\$ 1.684.239,59 a título de Multa Exigida Isoladamente;

- ii. Exigência de R\$ 31.263.885,25, a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, também acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de R\$ 17.919.170,12 a título de Multa Exigida Isoladamente.

Conforme **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL** (fls.26/53), os detalhes da autuação, se resume em:

- a) DA ANÁLISE DA EXCLUSÃO DE DISPÊNDIOS COM INOVAÇÃO TECNOLÓGICA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL 16. Conforme descrito no item 9, retro, o contribuinte informou na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2011 a exclusão de dispêndios com inovação tecnológica, tanto para a apuração do Lucro Real, quanto para a apuração da Base de Cálculo da CSLL, no valor de R\$ 18.430.171,70.
- b) Foram verificadas as planilhas de composição dos referidos dispêndios no ano-calendário de 2011 e a respectiva documentação enviada pela empresa ao Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT (atual Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI), os quais foram apresentados pelo contribuinte ao Fisco e estão anexos ao processo.
- c) Constatou-se que o contribuinte declarou ao MCTI dispêndios totais com inovação tecnológica, em 2011, no valor de R\$ 30.716.952,84, tendo efetuado a dedução de 60% desse valor – R\$ 18.430.171,70, a título de incentivo fiscal previsto nos art.17 e 19 da Lei nº 11.196/2005 e art. 8º do Decreto nº 5.798/2006, conforme declarado pelo mesmo no **Formulário para Informações sobre Atividades de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica nas Empresas – FORMP&D**, item 8 - Incentivos Fiscais do Programa, fls. 41, o qual está anexo ao Dossiê de Inovação Tecnológica Ano-Calendário 2011, apresentado pelo contribuinte ao Fisco e anexado ao presente processo.
- d) Por sua vez, o MCTI tem por obrigação remeter à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB as informações relativas aos incentivos fiscais usufruídos, no âmbito da Lei nº 11.196/2005, nos termos do art. 14, § 2º, do Decreto nº 5.798/2006. Efetivamente, atendendo ao disposto no referido Decreto, o MCTI encaminhou à RFB o Ofício MCTI nº 197/2012, de 14/12/2012, contendo informações sobre as empresas que se utilizaram dos benefícios fiscais previstos pela Lei nº 11.196/2005 para o ano-base 2011. Nesse relatório, a CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A foi apontada como tendo fornecido informações imprecisas e/ou incompatíveis para fruição dos benefícios previstos na Lei nº 11.196/2005 (“Lei do Bem”), conforme

descrito no anexo V do mesmo. O referido Ofício, bem como o relatório completo encaminhado pelo MCTI, estão anexados ao processo(...).

- e) DA ANÁLISE DAS DIFERENÇAS ENTRE AS ADIÇÕES EFETUADAS PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - Constata-se que o contribuinte não considerou como adições para a apuração da Base de Cálculo da CSLL os valores de despesas relativas a patrocínios culturais previstos no art. 18 da Lei nº 8.313, de 1991, as despesas com diversas multas indedutíveis e as despesas relativas a contribuições com exigibilidade suspensa. A seguir, são analisadas as referidas despesas, sob a ótica da legislação tributária, para efeito de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL
- f) DOS PATROCÍNIOS DE CARÁTER CULTURAL - ART. 18 DA LEI N° 8.313/91: Conclui-se, portanto, que os valores das despesas de patrocínio de que trata o art. 18 da Lei nº 8.313/91, lançados na conta contábil 494004, nos anos de 2010 e 2011, devem ser adicionados à Base de Cálculo da CSLL, conforme o disposto no art. 18, § 2º, da Lei nº 8.313/91, já que não se enquadram no conceito de despesa operacional dedutível e não atendem ao disposto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, e art. 299 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/1999, que condicionam a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da sociedade empresarial e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo observado ainda o disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95 e art. 57 da Lei nº 8.981/95.
- g) Conclui-se também que os valores das despesas com multas indedutíveis, lançados nas contas contábeis elencadas no item 12.2.3., retro, nos anos de 2010 e 2011, devem ser adicionados à Base de Cálculo da CSLL, observado o disposto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, os art. 41, § 5º, e 57 da Lei nº 8.981/95, e o art. 299 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.
- h) Concluiu ainda que as contribuições com exigibilidade suspensa, por se constituírem em provisões indedutíveis, devem ser adicionadas à Base de Cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 2º, § 1º, alínea “c”, item 3, da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, e nos arts. 41, § 1º, e 57 da Lei nº 8.981/95.

Às fls. dos autos – IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA apresentada pelo Contribuinte, alegando as seguintes razões:

1. Autos de Infração CSLL e IRPJ: Glosa incentivos fiscais - Lei do bem, exclusão de dispêndios com inovação tecnológica, que a glosa procedida pelo Fisco relativos ao art. 19 da Lei 11.196/2005 - que a glosa procedida

pelo fisco relativamente aos dispêndios com pesquisa tecnológica se deu a partir de parecer enviado pelo MCTI em que foram descaracterizados 54 projetos apresentados pela companhia no âmbito da Lei do bem, também foi adotado o entendimento expressado naquele Ofício de que a contratação de pessoas jurídicas de grande porte contraria a legislação de regência, apresenta suas razões de inconformismo com relação às conclusões do MCTI, vez que não se justifica o desenquadramento sumário dos 54 projetos;

2. Da existência de avanços tecnológicos que legitimam a apropriação do benefício fiscal, que não se conforma com a alegação de que não foram demonstrados os avanços das pesquisas de cada projeto no decorrer do ano base de 2011;
3. Que os avanços existiram, como comprovam os planos de trabalho de cada projeto, convênio de cooperação técnica diversas notas de débito feitas de acordo com o cronograma de pagamentos.
4. Que um mero pedido de esclarecimento à impugnante pelo próprio MCTI, poderia ter solucionado o problema apontado para fins de descaracterização dos projetos.
5. Que vários desses projetos foram aprovados e legitimaram a apropriação dos benefícios em 2010 e 2012; pela leitura do TVF, nota-se que o ano de 2011 não foi contemplado por simples questão formal de preenchimentos do formulário ao se ter em vista que não que não estaria evidenciado para o ano de 2011, no dito formulário, o avanço tecnológico dos projetos que se repetiram em relação ao ano de 2010, por serem plurianuais.
6. Aduz que falhas do parecer que lhe retiram força probante suficiente para amparar a situação: O Fisco não cumpriu adequadamente o dever de comprovar a ocorrência do fato gerador. Além do fato de que o Formulário P&D entregue ao MCTI no ano de 2011 tinha limitação de caracteres para cada projeto informado, compulsando o próprio formulário disponibilizado pelo MCTI não se vê, em qualquer de seus campos, algum que exija esclarecimentos, conforme exigência trazida no parecer, tais como: avanços nas inovações (quando se referir a continuidade do ano anterior), restrições técnicas superadas, metodologias empregadas e competências exigidas;
7. Discorre acerca da natureza jurídica destas multas, que são punitivas (imposições legais) e não podem ser consideradas por mera liberalidade; trata-se de despesas dedutíveis (art.299 do RIR/99);
8. Em razão desse panorama e como o próprio MCTI aceitou esses projetos em 2011 e 2012, caberia ao Fisco efetuar novas diligências e verificar se, realmente, os projetos apresentados pela contribuinte tinham, de fato, inovação tecnológica para justificar o direito ao benefício fiscal; ao não proceder dessa forma, o Fisco acabou por tributar uma situação legítima

adotando como prova para respaldar sua posição uma única – e frágil – opinião de um órgão técnico de outro ministério;

9. Entende que os depósitos judiciais não se referem à provisões, transcreve conceito técnico emanados do CPC – 25 (que transcreve parcialmente); que os depósitos judiciais podem ser utilizados pelo Fisco e que, um insucesso da demanda judicial, os mesmos se transformarão em pagamentos definitivos;
10. Que a fiscalização reconheceu a existência do saldo negativo de CSLL (CSLL paga a maior sobre a base declarada e valores retidos por terceiros), no ano de 2011, no valor total de R\$ 5.182.044,46, tendo sido apropriado tal montante para fins de apuração do saldo remanescente devido pela autuada, a título de CSLL;
11. Neste sentido, o acolhimento da impugnação com cancelamento do lançamento de ofício de CSLL irá resultar, por consequência, na prevalência saldo negativo de CSLL que deverá ser aproveitado pela autuada, com compensações posteriores;
12. Que na DIPJ do ano base de 2010, a base de cálculo da CSLL foi declarada no valor negativo de R\$ 20.994.070,06, contudo na recomposição da base de cálculo da CSLL do ano base de 2010, a fiscalização apurou uma base positiva de CSLL no montante de R\$ 210.237.009,20;
13. Com isto, ao se ter em vista a apuração fiscal concluindo pela inexistência de base negativa de CSLL no ano de 2010 (e sim a mencionada base positiva), a Fiscalização efetuou a glosa do valor aproveitado pela CEMIG, referente à base negativa apurada por esta, no valor de R\$ 20.994.070,06, no ano base de 2011;
14. Dessa forma, caso o lançamento seja cancelado, deve-se reconhecer a existência ou a manutenção, da base negativa do ano base de 2010, no valor de R\$ 20.994.070,06, conforme apurado pela CEMIG em sua DIPJ, e consequente efeito de seu aproveitamento no ano base de 2011.

O Acórdão (07-37.621 - 3^a Turma da DRJ/FNS) recorrido apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011 IRPJ. LUCRO REAL. EXCLUSÕES. GLOSA DE
DISPÊNDIOS COM PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE
INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS. FALTA DE DETALHAMENTO DOS

PROJETOS. PARECER DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO - MCTI.

A pessoa jurídica beneficiária do incentivo de que trata o art. 19 da Lei nº 11.196/2005 fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Não logrando a interessada detalhar, com suficiente precisão, os projetos por ela executados, ou os mesmos se apresentarem incompatíveis para fruição dos benefícios, conforme acusado em Parecer Técnico emitido pelo MCTI, permanece a glosa do incentivo fiscal.

INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO.

O parecer técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia vincula a Receita Federal, uma vez que aquele órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita. Artigo 14, do Decreto nº 5.798, de 2006.

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO ENTRE 31/01/2011 a 30/11/2011 Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

Cabível a multa isolada decorrente do recálculo da base estimada mensal em face da exclusão indevida de incentivos fiscais. Esta multa não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre IRPJ/CSLL não recolhido no final de seu período de apuração (anual, no caso), pois tais penalidades incidem sobre bases de cálculo distintas, associadas, assim, a condutas diferentes. A pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido tributo, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinqüenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010, 2011 PATROCÍNIO CULTURAL/ARTÍSTICO. LEI ROAUNET. DESPESAS. GLOSA.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir como despesa operacional o valor da doação ou do patrocínio como incentivo de atividades culturais. Este impedimento é válido também para a apuração da CSLL, uma vez que aplicam-se a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (artigo 57 da Lei 8.981, de 1995). O comando deste artigo é inequívoco ao projetar sobre a CSLL as vedações que devem ser respeitadas no cálculo do IRPJ. Por conseguinte, para que a tese da interessada pudesse se sustentar, deveria haver uma regra que excepcionasse esta vedação e permitisse a dedução, como despesa operacional no cálculo da CSLL, dos valores referidos no artigo 18 da Lei nº 8.313, de 1991.

MULTAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

As multas decorrentes de infração às normas de natureza não-tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas, etc, embora não se caracterizem como fiscais, são indedutíveis na determinação do lucro real por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins de Imposto de Renda e não atenderem ao disposto no art.299 do RIR/99, que condiciona a dedutibilidade das despesas que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. AÇÃO JUDICIAL. DESPESA.PROVISÃO. INDEDUTÍVEL O fato de a exigibilidade de um tributo ser incerta, por ainda pender de decisão judicial, implica a necessária suspensão desta exigibilidade, nos termos do art.151 do CTN, enquanto não prolatada tal decisão. Uma vez submetida a exigibilidade do crédito tributário ao juízo federal, o Fisco encontra-se tolhido em seu poder-dever de cobrá-lo amigavelmente ou de inscrevê-lo em dívida ativa De forma que o registro contábil deve refletir esta incerteza, por meio de sua inclusão dentre as provisões as quais, por expressa vedação do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não podem ser deduzidas no cômputo da base de cálculo da CSLL, exceto pelas ressalvas concedidas por este mesmo dispositivo legal.

CSLL. DECORRÊNCIA. GLOSA. EXCLUSÃO. INCENTIVOS FISCAL. MULTA ISOLADA.

O que ficou decidido em relação ao IRPJ, no tocante à glosa do incentivo fiscal a que se refere o art. 19 da Lei nº 11.196/2005, aplica-se, também, à CSLL.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Às fls. 4562 dos autos - ciente da decisão de primeira instância, a interessada interpõe Recurso Voluntário repisando todos os tópicos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, pugnando pelo provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Às Fls. 4625 – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE, requerendo:

1. Seja o presente processo baixado em diligência de forma a propiciar ao órgão fazendário que manifeste sobre o teor do ofício enviado pelo MCTI e, por consequência, refaça o lançamento fiscal na parte relativa aos incentivos fiscais;
2. Sucessivamente, caso se entenda que o caso não é de nova diligência, que o recurso seja provido para cancelar o lançamento quanto à rubrica de "inovações tecnológicas", seja por ausência de prova robusta do fato gerador, seja em razão de posterior manifestação do MCTI reconhecendo a existência de inovação e/ou de outros requisitos legais para a fruição do citado benefício, sem prejuízo da análise das outras questões e pedidos feitos no recurso voluntário.

Às fls. 4656 dos autos – Resolução nº 1401-000.459 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA, para intimar a fiscalização para se manifeste sobre o teor do ofício enviado pela MCTI e por consequência, se for o caso, aponte a nova base de cálculo apurada na parte relativa aos incentivos fiscais. Se for o caso, oficiar o MCTI para colher mais informações a respeito que se mostrem necessárias; Solicitar o que mais for necessário para esclarecer as dúvidas levantadas pelo contribuinte.

Isto porque, o entendimento firmando foi no sentido de que restou desfeito pela Administração Pública Federal, a prova que amparou a parte do lançamento fiscal relativo ao IRPJ e CSLL sobre os benefícios fiscais previstos na Lei do Bem.

Assim, diante do fato novo e relevante, capaz de infirmar parte do lançamento fiscal, fica evidenciado que o presente recurso não poderia ser julgado. Isso porque a base do lançamento se assentou praticamente em torno do parecer do MCTI e havendo modificação dessa situação fática, resolveu-se então, converter o julgamento em diligência para as adoções dos procedimentos expostos acima.

Às fls. 4686 dos autos – RELATÓRIO FISCAL – CONCLUINDO QUE “por consequência, em vista da ausência de resposta da SETEC / MCTIC às seguidas solicitações de esclarecimento por parte do SEFIS/DRFBHE, formuladas por meio de ofícios destinados àquele órgão, os quais foram devidamente recebidos, impõem-se que seja mantido o feito fiscal em sua forma original, no que tange aos incentivos fiscais usufruídos por CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A no âmbito da lei nº 11.196/2005, lavrado com base nas conclusões do PARECER TÉCNICO COID/CGIT nº 23/2014, de 03/04/2014, emitido pela SETEC / MCTIC”.

Às fls. 4703 – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE – Afirmando que:

1. “não concorda com as conclusões do referido relatório, que opina pela desconsideração dos FATOS NOVOS trazidos pela Recorrente, devido à mera omissão do órgão técnico do MCTI em confirmar o envio de ofício à Receita Federal confirmando a REAVALIAÇÃO da classificação da contribuinte como beneficiária dos incentivos fiscais da LEI DO BEM, para o ano base 2011”. Requerendo como fato novo **relevante**, que comprova a revisão, pela própria Administração Pública Federal, da classificação que amparou a parte do lançamento fiscal relativo IRPJ e CSL sobre os benefícios fiscais previstos na Lei do Bem.
2. Em consequência, requer seja o recurso provido para cancelar o lançamento quanto à rubrica de “inovações tecnológicas”, em face da desconstituição da base documental sobre a qual baseou este lançamento, eis que revisada pelo próprio MCTI ao reclassificar a Recorrente como beneficiária dos Incentivos Fiscais, sem prejuízo da análise das outras questões e pedidos feitos no recurso voluntário”.

Às fls. 4713 dos autos – JUNTADA DE DOCUMENTOS PELO AUTOR.

Às fls. 4726/ 4736 dos autos - RESOLUÇÃO DE N° 1401000.635– 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, o que esta TO fez nos seguintes termos:

Trata-se de retorno após diligência requerida através da Resolução nº 1401-000.459 desta TO.

Como muito bem delimitado pelo então relator da referida diligência:

A DRJ não deu razão ao contribuinte em relação a outras questões relacionadas ao fato de a Interessada ter feito gastos com empresas de grande porte e os teria incluído no rol de dispêndios a serem considerados na apuração do benefício fiscal, o que não seria possível por contrariar a legislação.

Porém, o que se sobressai no caso concreto é que a competência para decidir quanto à referida matéria é do Ministério da Ciência e Tecnologia. Dessa forma, o parecer técnico emitido pelo referido órgão vincula a Receita Federal, pois é dele a competência legal para opinar sobre matéria técnica apenas a ele afeita.

Por outro lado em sua defesa a Recorrente pediu sobremento do feito pelo fato de ter solicitado um pedido de reconsideração ao órgão competente e que foi negado pela DRJ, alegando que limitações nos formulários eletrônicos impediram de ela prestar as informações de forma mais detalhada e precisas. Alegou também a esse mesmo respeito que teria se sentido prejudicada uma vez que o MCTI não lhe teria dado conhecimento do Parecer Técnico que amparou (motivou) a presente autuação.

No aditivo ao recurso voluntário, por sua vez, traz fato superveniente e relevante que, a meu ver, precisa ser melhor investigado.

Alega que teve acesso a documento emitido pelo MCTI e enviado à Receita Federal no qual o órgão ministerial reconheceu que a contribuinte atendeu aos requisitos legais para usufruir os benefícios fiscais e que foi reclassificada no âmbito da Lei nº 11.196/2005 relativo ao ano-base 2011.

Em razão disso, o presente processo foi convertido em diligência para que:

Assim, diante do fato novo e relevante, capaz de infirmar parte do lançamento fiscal, fica evidenciado que o presente recurso não pode ser julgado no presente momento. Isso porque a base do lançamento se assentou praticamente em torno do parecer do MCTI e havendo modificação dessa situação fática, resolvo, então, converter o julgamento em diligência para que a fiscalização:

Se manifeste sobre o teor do ofício enviado pelo MCTI e, por consequência, se for o caso, aponte a nova base de cálculo apurada na parte relativa aos incentivos fiscais.

Se for o caso, oficiar o MCTI para colher mais informações a respeito que se mostrem necessárias.

Solicitar o que mais entender necessário para esclarecer as dúvidas levantadas pela recorrente em seu Recurso voluntário e aditivo;

Em cumprimento à resolução, o agente fiscal promoveu uma série de diligências, entre elas:

realizou pesquisa junto aos arquivos e bancos de dados da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - DRFBHE, que é a delegacia jurisdic平ante da recorrente, no sentido de se localizar tal documento.

expediu o Ofício/RFB/DRFBHE/SEFIS nº 082/2017, datado de 19/09/2017, cópia em anexo, dirigido ao Sr. Secretário de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação – SETEC, do Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações – MCTIC, órgão responsável pela elaboração do PARECER TÉCNICO COID/CGIT nº 23/2014, datado de 03/04/2014, o qual serviu de base para o levantamento fiscal.

As referidas diligências foram infrutíferas e, em razão disso, o agente fiscal defendeu a manutenção do lançamento original.

Intimado do resultado da diligência o Recorrente manifestou sua discordância e conseguiu trazer novos documentos relevantes e essenciais ao julgamento do feito, entre eles a cópia do Ofício GAB/SETEC/Nº 032/2015 encaminhado pelo Ministério à Receita Federal que reconheceria seu direito ao benefício. Ressalte-se, que foi exatamente este ofício o objeto da diligência.

Não bastasse isso, promoveu também a juntada de:

Nota Técnica nº 19573/2018/SEI-MCTIC. Assunto: “Manifestação da SETEC/MCTIC quanto ao Parecer Técnico COID/CGIT/SETEC/MCTIC/no 23/2014, 03 de abril de 2014, de interesse da empresa CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A., no âmbito do Capítulo III da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem), para fins de atender solicitação da Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Belo Horizonte.”

Ofício nº 34542/2018/SEI-MCTIC. Assunto: “Confirmação de autenticidade do Ofício GAB/SETEC/Nº 032/2015, 25 de março de 2015.”

Em outras palavras, aparentemente, a Recorrente logrou êxito em cumprir as diligências que a autoridade fiscal não conseguiu.

Assim é que, com esses novos documentos entendo que a diligência buscada pela Resolução nº 1401-000.459 agora está em condições de ser plenamente cumprida.

Ademais, tratando-se de juntada de documentos novos, também é imperioso atender o princípio do contraditório e garantir direito à autoridade fiscal se manifestar sobre os mesmos.

Em tempo, ressalte-se que a mora no cumprimento da diligência não se deu por culpa da Recorrente.

Desta feita, entendo que o presente processo deverá, novamente, ser convertido em diligência para que:

A Autoridade fiscal se manifeste sobre o teor do ofício enviado pelo MCTI e demais documentos juntados e, por consequência, se for o caso, aponte a nova base de cálculo apurada na parte relativa aos incentivos fiscais;

Solicitar o que mais entender necessário para esclarecer as dúvidas levantadas pela recorrente em seu Recurso voluntário e aditivo; Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar relatório conclusivo das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

Às fls. 4740 dos autos - RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA, trazendo as seguintes considerações:

- a) “No que tange aos aspectos técnicos relativos às atividades de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovações tecnológicas nas empresas, sujeitas a benefício fiscal previsto na Lei nº 11.196, de 21/11/1995, não há dúvida que os pareceres técnicos emitidos pelo MCTIC vinculam a Receita Federal, por força do disposto no art. 14, § 2º, do Decreto nº 5.798 de 07/06/2006. Assim, no presente caso, o MCTIC, ao revogar tacitamente o Parecer Técnico COID/CGIT/Nº 23/2014, mesmo não apresentando as razões técnicas detalhadas para justificar o reenquadramento de cada projeto, anteriormente considerado não sujeito a incentivo fiscal pelo mesmo Parecer, é o órgão legal competente para analisar a matéria técnica em última instância.
- b) “Deve ser mantida a glosa relativa a dispêndios efetuados com empresas de grande porte, tendo em vista o teor do relatório do voto prolatado no referido acórdão, acima exposto, já que a instância julgadora manteve a referida glosa no levantamento fiscal. Os dispêndios efetuados pela Recorrente com empresas de grande porte, relativos aos benefícios fiscais previstos na Lei nº 11.196, de 21/12/2005, ocorridos no período fiscalizado relativo ao ano-calendário de 2011, apurados e glosados no levantamento fiscal, estão discriminados no quadro a seguir”:

EMPRESA	CNPJ	VALOR DISPÊNDIO GLOSSADO	PROJETOS Nº
ABB LTDA.	61.074.829/0011-03	6.091.880,00	47
AXXIOM SOL. TECNOLÓGICAS S/A	09.182.985/0001-98	46.475,47	45, 50, 53
CHOICE TECHNOLOGIES S/A	73.845.786/0001-55	33.074,00	77
CONCERT TECHNOLOGIES S.A.	04.732.840/0002-80	839.326,00	67

Às fls. 4757 dos autos – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE, apresentando a sua discordância acerca do relatório fiscal, aduzindo que:

- a) “considerando que o MCTIC, por meio do MEMO/SETEC/CGIT/nº 14/2015, apresentou plena concordância com os fundamentos apresentados pela CEMIG no seu Pedido de Reconsideração, é forçoso concluir que o Ministério também admitiu que os dispêndios com empresas de grande porte têm natureza de Serviço de Apoio Técnico e, portanto, podem ser considerados para fins de aproveitamento do benefício fiscal”.
- b) Nesse sentido, “a própria Instrução Normativa RFB nº 1.187/2011, em seu artigo 4º, esclarece que os dispêndios com prestações de serviços técnicos, como exames laboratoriais e testes, contratados com outra pessoa jurídica, podem ser beneficiados, desde que não caracterizem transferência de execução da pesquisa, ainda que parcialmente”.
- c) Concluindo que “como reconhecido pelo próprio MCTIC, os dispêndios realizados pela CEMIG com empresas de grande porte foram empregados para Serviços de Apoio Técnico; e (ii) tais dispêndios são elegíveis, nos termos da Instrução Normativa da RFB nº 1.187/2011”.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Preenchidos os requisitos de Admissibilidade do recurso apresentado, por isso dele conheço.

Passo à análise do recurso.

Do Auto de Infracção de IRPJ - Da exclusão de dispêndios de inovação tecnológica.

Conforme relatado, a Fiscalização, em vistas das análise e da conclusão contida no Parecer Técnico do MCTI (Ministério da Ciência e Tecnologia e Inovação), glosou a exclusão de dispêndios com inovação tecnológica para o ano-calendário de 2011, com o fundamento que o

contribuinte efetuou dispêndios com empresas de grande porte a título de pesquisa e desenvolvimento tecnológicos, o que não é permitido pela Lei nº.11.196/05, a denominada Lei do Bem. Além disto, para o dito ano, o referido parecer não recomendou que certos projetos (cerca de 54) apresentados pelo contribuinte fossem enquadrados como sendo de pesquisa e desenvolvimento (P&D), conforme os termos e os propósitos estabelecidos na Lei nº11.196/05.

Não restam dúvidas de que a competência para decidir quanto à referida matéria é do Ministério da Ciência e Tecnologia. Dessa forma, o parecer técnico emitido pelo referido órgão vincula a Receita Federal, pois é dele a competência legal para opinar sobre matéria técnica apenas a ele afeita.

E neste sentido, a autoridade fiscal não poderia adotar outra postura diante do Parecer Técnico vigente no momento do procedimento fiscalizatório.

Ocorre que, o referido Parecer emitido pelo MCTI foi revogado após pedido de reconsideração realizado pela recorrente, tal fato foi suficientemente comprovado pela contribuinte e foi objeto de diligência específica onde constatou a autoridade fiscal que:

4.2.6 - Deste modo, dá-se a entender que houve a revogação tácita das conclusões contidas no Parecer Técnico COID/CGIT/Nº 23/2014, no sentido de que suas conclusões foram tornadas sem efeito, de acordo com o disposto no MEMO/SETEC/CGIT/nº 14/2015 e no Ofício/GAB/SETEC/Nº 032/2015, ambos emitidos pela SETEC - Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação do MCTIC.

4.2.7 - No que tange aos aspectos técnicos relativos às atividades de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovações tecnológicas nas empresas, sujeitas a benefício fiscal previsto na Lei nº 11.196, de 21/11/1995, não há dúvida que os pareceres técnicos emitidos pelo MCTIC vinculam a Receita Federal, por força do disposto no art. 14, § 2º, do Decreto nº 5.798 de 07/06/2006. Assim, no presente caso, o MCTIC, ao revogar tacitamente o Parecer Técnico COID/CGIT/Nº 23/2014, mesmo não apresentando as razões técnicas detalhadas para justificar o reenquadramento de cada projeto, anteriormente considerado não sujeito a incentivo fiscal pelo mesmo Parecer, é o órgão legal competente para analisar a matéria técnica em última instância.

4.2.8 - Por consequência, visto que o Parecer Técnico COID/CGIT/Nº 23/2014, que embasou o lançamento fiscal, deixou de prevalecer, conforme anteriormente exposto, devem ser excluídas do lançamento as glosas apuradas na ação fiscal, relativas aos dispêndios que foram efetuados pela Recorrente nos 54 projetos considerados não enquadrados como sujeitos aos incentivos fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005 pelo referido Parecer, a saber: Projetos nº 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 62, 70, 74, 75, 82 e 86.

4.2.9 - Pelo mesmo motivo, deve ser ainda excluída do lançamento fiscal a glosa relativa ao dispêndio efetuado pela Recorrente com a empresa MATRIX ENG. EM ENERGIA LTDA. CNPJ nº 04.897.383/0001-01, no valor de R\$ 25.132,50, referente ao projeto nº 76.

Assim, não subsistem dúvidas sobre o enquadramento dos projetos patrocinados pela Recorrente no referido incentivo fiscal.

Ocorre que, mesmo diante da inafastável comprovação da revogação do Parecer Técnico que indeferiu o benefício e que serviu de base para o lançamento fiscal, a autoridade fiscal insiste em manter uma parcela da glosa relativa aos dispêndios com empresas de grande porte.

Entretanto, como resta absolutamente claro, o parecer Técnico que apontou as supostas irregularidades não mais subsiste, e tais despesas constaram dos relatórios e pedidos realizados pela Recorrente perante o MCTIC. Ao assim agir a autoridade fiscal acaba se sobrepondo à competência que é do referido órgão técnico, com o criativo fundamento de que o que está a fazer é interpretar a legislação.

Nesse sentido, muito bem se manifestou a Recorrente quanto ao Relatório Fiscal:

Ressalte-se que esses dispêndios foram devidamente declarados no Item “7.1.3 Outros” do Formulário Específico do MCTIC e que, pela descrição das atividades realizadas, não restam dúvidas de que se tratam de serviços indispensáveis à implantação e à manutenção das instalações ou dos equipamentos destinados, exclusivamente, à execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento ou inovação tecnológica, bem como à capacitação dos recursos humanos a eles dedicados, **em perfeita consonância com o que dispõe o Decreto nº 5.798 de 2006.**

A Fiscalização, ao fundamentar o auto de infração enfatizou **a vinculação da autuação** aos pareceres técnicos emitidos pelo MCTIC, como se observa abaixo:

“No que tange aos aspectos técnicos relativos às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovações tecnológicas nas empresas, (...) **não há dúvida que os pareceres técnicos emitidos pelo MCTIC vinculam a Receita Federal**, por força do disposto no art. 14, parágrafo 2º, do Decreto nº 5.798 de 07/06/2006. Assim, no presente caso, o MCTIC ao revogar tacitamente o Parecer Técnico COID/CGIT/Nº 23/2014, mesmo não apresentando as razões técnicas detalhadas para justificar o reenquadramento de cada projeto, anteriormente não considerado sujeito a incentivo fiscal pelo mesmo parecer, é o órgão legal competente para analisar a matéria técnica em última instância.”

Ou seja, após a reconsideração por parte do MCTI a autuação perdeu seu fundamento de validade, restou imotivada.

Ademais, não se vislumbra na Lei nº 11.196/05 ou em seu decreto regulamentador (Dec. 5.798/06), vigentes à época dos fatos geradores, tampouco na IN 1187/11 a restrição apontada no Termo de Verificação Fiscal relativamente às empresas de grande porte.

Posto isto, a única contestação do fisco ou do MCTI quanto à natureza dos dispêndios com as empresas de grande porte deveria se restringir à possível não classificação destes dispêndios como despesa operacional pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, o que não é o caso.

Dessa forma, considerando que o MCTIC, por meio do MEMO/SETEC/CGIT/nº 14/2015, apresentou plena concordância com os fundamentos apresentados pela CEMIG no seu Pedido de Reconsideração, é forçoso concluir que o Ministério também admitiu que os dispêndios com empresas de grande porte têm natureza de Serviço de Apoio Técnico e, portanto, podem ser considerados para fins de aproveitamento do benefício fiscal.

Nesse sentido, a própria Instrução Normativa RFB nº 1.187/2011, em seu artigo 4º, esclarece que os dispêndios com prestações de serviços técnicos, como exames laboratoriais e testes, contratados com outra pessoa jurídica, podem ser beneficiados, desde que não caracterizem transferência de execução da pesquisa, ainda que parcialmente.

Sobre o assunto, destacamos a Solução de Consulta nº 277/2011, que assim dispõe:

“O benefício previsto no artigo 18 da Lei nº 11.196/05 não impede que as despesas com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) realizadas com empresas de grande porte sejam levadas em consideração para o aproveitamento do incentivo fiscal, desde que não caracterizem transferência de execução da pesquisa, ainda que parcialmente. Cabe ao Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT determinar se os dispêndios efetuados pela pessoa jurídica podem ser considerados como dispêndios vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para fins de gozo do incentivo fiscal.”

Assim é que, entendo que além do cancelamento proposto pela autoridade fiscal, também deverão ser excluídas do lançamento as glosas relativas às despesas com empresas de grande porte, fundamentadas como serviços de apoio para realização das pesquisas, quais sejam:

EMPRESA	CNPJ	VALOR DISPÊNDIO GLOSSADO	PROJETOS Nº
ABB LTDA.	61.074.829/0011-03	6.091.880,00	47
AXXIOM SOL. TECNOLÓGICAS S/A	09.182.985/0001-98	46.475,47	45, 50, 53
CHOICE TECHNOLOGIES S/A	73.845.786/0001-55	33.074,00	77
CONCERT TECHNOLOGIES S.A.	04.732.840/0002-80	839.326,00	67

Face ao exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Do Auto de Infração de CSLL

Da glosa de incentivos fiscais

Esta parte do lançamento é decorrente do lançamento de IRPJ, ou seja, os mesmos valores que lá foram utilizados para fins de apuração do IRPJ, o foram para a apuração da CSLL, de forma que a conclusão dada neste Voto para aquele lançamento estende-se ao lançamento da CSLL.

Assim, dou provimento ao recurso neste ponto.

Despesas Com Patrocínio – Lei Rouanet e Das Multas Indedutíveis

Da Base de cálculo CSLL

A CSLL é tributo distinto do IRPJ, cobrada com base em legislação própria.

É verdade que muitas vezes vemos uma lei que trata do IRPJ estender sua aplicação à CSLL, todavia tal extensão precisa ser expressa, por exigência do basilar princípio da legalidade.

No caso, a glosa da despesa da base de cálculo da CSLL a autoridade fiscal e a DRJ indicaram como bases legais os seguintes dispositivos, em resumo:

(i) arts. 2º. e 3º. da Lei 7.689/1988: tratam da base de cálculo da CSLL e da alíquota.

(ii) art. 57 da Lei 8.981/1995, art. 2º. da Lei 9.249/1995: estabelecem que se aplicam à CSLL "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.". Ou seja, estende a aplicação à CSLL exclusivamente das normas de apuração e pagamento, mantendo a base de cálculo própria desta contribuição.

(iii) art. 1º. da Lei 9.316/1996: prevê que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Ocorre que, nenhuma das normas acima é capaz de fundamentar a indedutibilidade das despesas com base no critério da necessidade, que foi a base da autuação fiscal. Neste sentido, mesmo que se concluisse pela desnecessidade da despesa para fins de IRPJ, isso não teria impacto com relação à base de cálculo da CSLL.

Na verdade, ao contrário do IRPJ, a legislação que trata da CSLL não contempla uma "regra geral de dedutibilidade de despesas" semelhante ao artigo 299 do RIR/99. Isso nos leva à conclusão de que as vedações à dedutibilidade de despesas para fins de apuração da CSLL são taxativas.

Assim é que, entendo que a restrição prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991 bem como as regras previstas no art. 299 do RIR não podem ser estendidas automaticamente à CSLL, que possui base de cálculo e regras legais específicas.

Tal posição, apesar de não ser unânime, não é isolada e possui precedentes neste CARF, a exemplo do Acórdão 1402002.675, cuja parte da ementa reproduzo, no que interessa à questão ora analisada:

IRPJ. CSLL. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO.

As regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis para a apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disto, uma exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL só será válida, se houver legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem cabimento em nosso ordenamento jurídico.

Desta forma, ao fundamentar o lançamento em regras inaplicáveis à CSLL, outra conclusão não pode chegar este Relator diante da premissa posta, a não ser de julgar insubsistente o lançamento quanto a este ponto.

Assim, face o exposto, oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nesses pontos, restando prejudicadas as demais razões de mérito arguidas.

Tributos Com Exigibilidade Suspensa

Por sua vez, mesma sorte não assiste ao Recorrente no que se refere aos tributos com exigibilidade suspensa.

Em sede de Recurso o contribuinte basicamente reitera as razões de impugnação, já devidamente analisadas pela DRJ. Basicamente alega que não se tratariam de provisões face à alta probabilidade de ganho das ações judiciais.

Entendo não assistir razão ao Recorrente e neste ponto mantengo a decisão recorrida pelos próprios fundamentos, adotando a faculdade prevista no art. 57 do RICARF, passo a reproduzir a decisão recorrida no que aplicável:

Neste ponto, a interessada insiste em sua tese (vista em tópico anterior) onde repete que este dispositivo também não se aplicaria à CSLL, de forma que os argumentos que mostramos anteriormente estendem-se a esta infração.

Ainda, como relatado, a interessada não adicionou, à base de cálculo da CSLL, créditos tributários cuja exigibilidade era incerta em razão de litígio judiciário em que se discute a adequação das leis que regem a cobrança de tais créditos às normas constitucionais (fls. 458). Entendeu a autoridade autuante que seu registro contábil em conta de despesa (passivo contábil / provisão indedutível) não pode afetar o resultado tributável, e, portanto, seu valor deveria ter sido adicionado ao lucro líquido do período-base na apuração da base de cálculo da CSLL.

Recorde-se a legislação de regência:

a) artigo 2º, parágrafo 1º, letra "c", item 3, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, como segue:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

[...]

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

b) o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que reza:

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

1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

[...]

c) finalmente, os artigos 41, § 1º; e 57, ambos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

[...]

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)

O citado artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, código tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I. a moratória;

II. o depósito do seu montante integral;

III. as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV. a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V. a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI. o parcelamento

A isto, a impugnante responde com vários argumentos, recorrendo à conceitos contábeis emitidos pelo CPC, destacando que os depósitos judiciais ficam inteiramente disponíveis para o Tesouro Nacional (Lei 9.703/98) e que os mesmos são considerados verdadeiros pagamentos, sendo a União duplamente beneficiada.

Não obstante possa-se até admitir alguma coerência nos argumentos, o fato é que há um impedimento explícito na legislação tributária, conforme relatado acima.

O raciocínio é bem simples e lógico: o fato de a exigibilidade de um tributo ser incerta, por ainda pender de decisão judicial, implica a necessária suspensão desta exigibilidade, no caso dos autos, enquanto não prolatada tal decisão. Uma vez submetida a exigibilidade do crédito tributário ao juízo federal, o Fisco encontra-se tolhido em seu poder-dever de cobrá-lo amigavelmente ou de inscrevê-lo em dívida ativa, de forma a convertê-lo em título executivo extrajudicial. Desta forma, não mais se configura a situação delineada no artigo 204 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Ou seja, em casos como o vertente, o crédito tributário não é mais certo, ou— o que é dizer o mesmo — tornou-se *incerto* e seu registro contábil deve refletir esta incerteza, por meio de sua inclusão dentre as provisões as quais, por expressa vedação do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não podem ser deduzidas no cômputo da base de cálculo da CSLL, exceto pelas ressalvas concedidas por este mesmo dispositivo legal.

Assim é que, nos termos da faculdade garantida pelo art. 57 do RICARF, mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos. Ao contrário dos demais pontos analisados por este relator, entendo que há restrição específica para o caso de tributos com exigibilidade suspensa, que se caracterizam como provisões que possuem dedução vedada por lei.

Desta feita, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Multa isolada – estimativas IRPJ/CSLL

As multas isoladas foram aplicadas após o recálculo da apuração do IRPJ e CSLL com a glosa das deduções entendidas pela autoridade fiscal como indedutíveis.

Neste ponto, em se confirmando o provimento parcial do Recurso Voluntário, seja quanto ao IRPJ ou à CSLL, a consequência lógica será a redução dos valores lançados a tal título.

Entretanto, outro argumento também é levantado pela Recorrente, qual seja, o da impossibilidade de exigência concomitante da multa de ofício e isolada. Neste ponto, este Relator já possui posição e votos proferidos no sentido de acolher a tese do contribuinte.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato

absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária, seja pela aplicação do princípio da consunção (também aplicável ao caso), seja pela própria impossibilidade de cumulação.

Assim, entendo assistir razão ao recorrente quanto a este ponto.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, devendo ser mantido o lançamento relativo à glosa da dedução dos tributos com exigibilidade suspensa (auto de infração de CSLL).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, redator designado.

Início cumprimentando o ilustre conselheiro relator pelo bem fundamentado voto.

Entretanto, esta Turma decidiu, por voto de qualidade, divergir do eminente relator em três matérias, a saber: (a) a glosa de despesas com patrocínio - Lei Rouanet, e (b) as multas indevidáveis, ambas as infrações exigíveis relativamente à apuração da CSLL; e (c) multa isolada pela falta/insuficiência de estimativas de IRPJ e CSLL.

Destarte, o colegiado incumbiu-me de elaborar o voto vencedor para dar forma à tese que fundamentou tal decisão.

Passo, então, ao exame de cada uma das matérias.

Despesas com doação/patrocínio – Lei Rouanet.

A infração diz respeito tão somente à determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e foi resumida pela autoridade fiscal nos seguintes termos:

12.1.5. Ressalte-se, portanto, que o contribuinte adicionou os valores dos patrocínios pagos, relativos à Lei nº 8.313/91 e à Lei nº 8.685/93, para a determinação do Lucro Real nos anos de 2010 e 2011, mas não adicionou os valores dos patrocínios relativos à Lei nº 8.313/91, para a apuração da correta Base de Cálculo da CSLL naqueles anos.

12.1.6. O quadro a seguir demonstra, por ano-calendário, os valores de patrocínio referentes à Lei nº 8.313/91 não adicionados à Base de Cálculo da CSLL:

ANO-CALENDÁRIO 2010	SALDO FINAL	ADIÇÃO BC CSLL	VALOR NÃO ADICIONADO
CONTA CONTÁBIL			
CONTA 494004 PATROCÍNIOS LEI ROAUNET – ARTIGO 18			
	2.565.000,00	425.000,00	2.140.000,00
ANO-CALENDÁRIO 2011			
CONTA CONTÁBIL			
CONTA 494004 PATROCÍNIOS LEI ROAUNET – ARTIGO 18	3.044.495,00	-	3.044.495,00
CONTA 494009 PATR. AUDIOVISUAL ART. 1ºA	366.582,75	366.582,75	-

12.1.7. Conclui-se, portanto, que os valores das despesas de patrocínio de que trata o art. 18 da Lei nº 8.313/91, lançados na conta contábil 494004, nos anos de 2010 e 2011, devem ser adicionados à Base de Cálculo da CSLL, conforme o disposto no art. 18, § 2º, da Lei nº 8.313/91, já que não se enquadram no conceito de despesa operacional dedutível e não atendem ao disposto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, e art. 299 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/1999, que condicionam a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da sociedade empresarial e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo observado ainda o disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95 e art. 57 da Lei nº 8.981/95.

A parcela que não foi adicionada pela contribuinte à base de cálculo da CSLL diz respeito ao disposto no artigo 18 da Lei nº 8.313/91, com redação dada pela Lei nº 9.874/99, *verbis*:

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.

[...] – grifei.

Das partes grifadas, conclui-se que a norma legal autoriza o contribuinte a destinar parte do IRPJ devido às atividades culturais, nas condições que especifica, a fim de reduzir, como contrapartida, o valor do IRPJ a Pagar. Talvez o texto legal não precisasse sequer dizer que não se trata de uma despesa operacional, visto que trata-se apenas de uma destinação de parte do imposto devido, mas, mesmo assim, o legislador entendeu ser necessária a explicitação no texto contido no parágrafo 2º do dispositivo legal.

Tenho, portanto, que a melhor interpretação para esse dispositivo não é que a “despesa” com incentivos culturais seja “indedutível”, mas que a destinação de parte do IRPJ devido para incentivos culturais não configura despesa operacional, uma vez que quem arca com o ônus é o Estado, por meio da redução de sua arrecadação.

Este valor, portanto, não deve ser subtraído do resultado da pessoa jurídica para a determinação de seu lucro operacional e, por conseguinte, do lucro líquido.

A conclusão aqui delineada deve ser estendida para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A primeira razão para aplicar a norma à base de cálculo da CSLL é o próprio critério de valor da regra matriz de incidência tributária (base de cálculo) da contribuição, veiculada pelo artigo 2º da Lei nº 7.689/88, que determina:

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

[...] – grifei.

Ora, como dito, a destinação de parte do IRPJ devido para incentivos culturais não configura despesa operacional e, portanto, não poderia ter sido subtraída do resultado da pessoa jurídica. Portanto, numa leitura sistemática dos dois dispositivos legais, já seria possível chegar à conclusão de que, no caso de dedução indevida no resultado do exercício, o valor deveria ser adicionado na escrituração fiscal.

Mas, para que não pairem dúvidas, é oportuno trazer à baila o disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, 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.

[...]

É cediço que este dispositivo legal não equipara as duas bases de cálculo. Há duas regras matrizes de incidência tributária, uma para IRPJ e outra para CSLL. A questão que se impõem, então, é qual o sentido mais adequado para o texto normativo citado.

Neste contexto, tenho que a norma veiculada pelo dispositivo legal acima equipara aquilo que é comum na formação das duas bases de cálculo. Assim, na apuração do resultado da pessoa jurídica, o que é lucro operacional para um, também é para outra. O que é despesa operacional dedutível para um, também é para outra. O que é lucro líquido para um, também é para outra.

Em síntese, portanto, as disposições normativas que determinam as parcelas que não podem ser deduzidas do lucro líquido, que é comum à formação das duas bases de cálculo, devem ser aplicadas igualmente ao IRPJ e à CSLL.

Estabelecido o entendimento sobre a matéria, impende examinar as alegações esgrimidas pela contribuinte no recurso voluntário.

Em síntese, a contribuinte aduziu as seguintes alegações: (i) considerando que o caput do artigo 18 da Lei nº 8.313/91 trata de IRPJ, a vedação à dedução de doações e patrocínios como despesas operacionais refere-se tão-somente ao IRPJ e não à CSLL; e (ii) o artigo 13, § 2º, I, da Lei nº 9.249/95 autorizaria expressamente a dedução do incentivo ora sob exame.

Tenho que a primeira alegação já foi suficientemente tratada neste voto.

Quanto à segunda, penso que a tese da contribuinte também não deve prosperar.

Destaco o texto normativo do artigo 13, § 2º, I, da Lei nº 9.249/95:

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

[...]

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

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

[...]

A primeira observação pertinente é que, a prosperar a tese da contribuinte, seria imperioso entender que o disposto no artigo 13, § 2º, I da Lei nº 9.249/95 autorizaria a exclusão das mencionadas doações tanto da base de cálculo da CSLL, quanto do IRPJ. Tal não é o caso, como se pode verificar no seguinte precedente, reproduzido na parte que interessa:

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

O caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, ao fazer referência ao art. 47 da Lei 4.506/64, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL. A vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991, que é aplicada aos projetos especiais previstos no §3º do mesmo artigo (ambos introduzidos pela MP nº

1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir as doações e os patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL. (Acórdão nº 9101-002.336, de 05/05/2016)

Para que se compreenda adequadamente a melhor interpretação das normas sob exame, é preciso fazer um breve histórico da evolução das disposições positivadas pelo legislador. Peço licença para citar a fundamentação do brilhante voto proferido pelo conselheiro Rafael Vidal de Araújo no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.336 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 05/05/2016:

SEGUNDA DIVERGÊNCIA

A contribuinte também suscita divergência quanto à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o valor de patrocínios culturais feitos com base no art. 18 da Lei Rouanet.

É importante fazer um retrospecto das regras que tratam da matéria em pauta.

A Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet), ao instituir o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), estabeleceu o seguinte, em sua redação original:

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

[...]Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais:(Vide arts. 5º e 6º, Inciso II da Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

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

(grifei)

A Lei 8.313/1991, em sua redação original, introduzia pelo art. 18 a possibilidade de os contribuintes optarem pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda em doações ou patrocínios a projetos culturais lá mencionados.

O art. 26 da mesma lei, por sua vez, ao estabelecer percentuais sobre as doações e patrocínios, estipulava que uma parte desses valores deveria corresponder a recursos do próprio doador/patrocinador. Por exemplo, se uma PJ fizesse um patrocínio de X\$100,00, poderia deduzir X\$30,00 das parcelas do IRPJ a pagar (recurso da União), e X\$70,00 corresponderiam a recursos do próprio contribuinte.

Além de o contribuinte poder deduzir do IR a pagar uma parte da doação/ patrocínio feito (conforme mencionado acima), o §1º do art. 26 dizia que a PJ tributada pelo lucro real poderia abater as doações e patrocínios como despesa operacional.

Posteriormente, a Lei 9.249/1995, ao tratar dos tipos de doação que poderiam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, estabeleceu:

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

[...]§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 ; II as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa [...]

[...]

(grifei)

A Lei nº 9.249/1995, ao tratar da dedutibilidade de doações, em nada alterou a regra contida no referido §1º do art. 26 da Lei 8.313/1991, que já permitia que as doações a projetos culturais fossem abatidas/deduzidas como despesa operacional.

Contudo, em 1997, a Medida Provisória nº 1.589, de 24/09/1997 (convertida na Lei nº 9.874/1999), alterou bastante o conteúdo do art. 18 da Lei 8.313/1991, que passou a ter a seguinte redação:

Art.18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§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: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§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. (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

§3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente aos seguintes segmentos: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

[...]

Com esta alteração legislativa, foram incluídos vários parágrafos que não existiam no art. 18 da Lei 8.313/1991, e ele deixou de ser apenas introdutório do incentivo à cultura. O art. 18 passou a tratar de alguns projetos específicos (tidos como projetos especiais), previstos no seu §3º, com um regramento diferente daquele que era (e ainda é) previsto no art. 26 da mesma lei (que passou a tratar dos demais projetos).

Para os projetos previstos em seu §3º, o art. 18 não estabelece percentuais que limitam a dedução das doações e patrocínios culturais. No contexto desses projetos especiais, o doador/patrocinador pode deduzir do IR a pagar 100% das doações e patrocínios feitos.

Por outro lado, o §2º do art. 18, diferentemente do §1º do art. 26, estabelece que, em relação aos projetos especiais, as PJ tributadas pelo lucro real NÃO poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio como despesa operacional.

No contexto dos projetos que passaram a ser previstos no art. 18 da Lei 8.313/1991, diferentemente do que ainda ocorre com os projetos tratados pelo art. 26 da mesma lei, todo o valor da doação/patrocínio corresponde a IR a pagar (recurso da União). Nenhuma parte da doação/patrocínio é feita com recursos próprios do contribuinte.

Essa é, a meu ver, a razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional. Se todo o recurso da doação ou patrocínio é recurso da União (que abre mão de receber o imposto que lhe era devido), não há porque a contribuinte pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

O acórdão recorrido já esclareceu que o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da emprêsa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa.

Nesse sentido, é importante lembrar que o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

E a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa.

Além disso, o caput do art. 13 da Lei 9.249/1995, já transcrito anteriormente, não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL.

Se o art. 13 da Lei 9.249/1995 diz que "para efeito de apuração [...] da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964" [...], é porque esse referido art. 47 se aplica à CSLL.

Diante desse contexto, penso que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991 (introduzido pela MP nº 1.589/1997), pela qual o contribuinte não pode deduzir determinadas doações e patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL:

Portanto, diferentemente do que pensa a recorrente, não havia necessidade de o legislador expressamente declarar que a vedação contida no § 2º, do artigo 18, da Lei nº 8.313/91, aplicava-se também à CSLL. Isso porque ao dizer que vedava a dedução

do patrocínio como despesa operacional estava implicitamente utilizando o conceito que se aplica tanto ao IRPJ como à CSLL.

Ademais, chego a dizer que, mesmo que não houvesse a aludida vedação, a dedução não seria permitida. O patrocínio (assim como seria com as doações) tem natureza de parcelas do imposto devido que, por autorização legal, podem ter uma destinação específica (o incentivo à cultura). Não se trata de recurso da pessoa jurídica, mas, sim, de recurso da União. Assim, não tem cabimento a empresa deduzir como despesa sua o valor correspondente a um dispêndio que não foi seu. Isso só seria admissível (como de fato o é para os projetos culturais aprovados nos termos do artigo 26 da mesma Lei nº 8.313/91, conforme seu § 1º) se a própria lei expressamente autorizasse a dedução como despesa. Na verdade, tratar-se-ia de mais um incentivo.

Portanto, também está correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido em relação à matéria que é objeto dessa segunda divergência.

Em síntese, não há que se interpretar o artigo 13, § 2º, I da Lei nº 9.249/95 como se fazia em face da redação original do artigo 26 da Lei nº 8.313/91, que efetivamente previa que uma parcela da doação efetivamente era arcada pela pessoa jurídica e, portanto, poderia configurar despesa operacional dedutível.

Nego, portanto, provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Das Multas Indedutíveis.

A fiscalização resumiu a infração nos seguintes termos:

MULTAS INDEDUTÍVEIS	2010	2011
MULTAS POR INFRAÇÃO DE TRANSITO	52.661,50	36.704,74
MULTAS RELATIVAS A DEPÓSITOS JUDICIAIS	622.167,89	121.400,10
MULTAS POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO MEIO-AMBIENTE	601,33	-
MULTAS POR VIOLAÇÃO DE PADRÃO IND. DE CONTINUIDADE	19.835.302,92	25.686.891,82
MULTAS POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO ICMS	709.903,13	-
MULTAS POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO ISS	27.628,95	3.323,33
MULTAS POR INFRAÇÃO RELATIVAS À ANEEL	5.822.213,34	6.755.645,52
MULTAS POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENC - INSS	-	20.723,61
MULTAS POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRABALHISTA	-	88.275,11
TOTAL	27.070.479,06	32.712.964,23

12.2.3. Os valores das multas indedutíveis foram contabilizados nas seguintes contas de despesas:

- Conta 606002 – Multas – Despesas Financeiras
- Conta 606006 – Multa Meio-Ambiente
- Conta 606018 – Multa Violão de Padrão Indicador de Continuidade

12.2.4. Constatou-se que o contribuinte não adicionou à Base de Cálculo da CSLL os valores das multas indedutíveis discriminadas no item 12.2.2., retro, em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, embora tenha adicionado tais valores ao lucro líquido, para a apuração do Lucro Real. As referidas multas não se enquadram no conceito de despesa operacional dedutível e não atendem ao disposto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, e art. 299 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/1999, que condicionam a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da sociedade empresarial e à manutenção da respectiva fonte produtora.

No tópico anterior deste voto, já tratei da aplicação das normas atinentes à dedutibilidade das despesas operacionais nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL, conforme disposto pelo artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95. Na esteira das reflexões feitas acima, aplica-se à base de cálculo da CSLL o disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 (base legal do artigo 299 do RIR/99 vigente na época dos fatos jurídicos tributários):

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da emprêsa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa.

[...]

Ora, como se poderia considerar necessário – em sentido jurídico – para a manutenção da atividade empresarial o cometimento de infrações administrativas, trabalhistas, ambientais? A resposta há de ser negativa, pois tal necessidade e usualidade da despesa deve ser entendida no sentido jurídico e não simplesmente no sentido vulgar da prática cotidiana.

Tal conclusão vai ao encontro da jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos fiscais, como se pode observar nos seguintes julgados:

DESPESAS COM MULTAS. INDEDUTIBILIDADE.

São indeditáveis as multas de infração às normas de natureza não tributária, tais como, por exemplo, multas de trânsito, quando não se enquadrem na condição de necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua respectiva fonte produtora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. GLOSA DE DESPESAS. CSLL.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal afeta o resultado do exercício e, consequentemente, a base de cálculo da CSLL. (Acórdão CARF nº 1402-002.389, de 14/02/2017)

MULTAS DE TRÂNSITO INDEDUTIBILIDADE

As infrações às normas em geral não podem ser admitidas como necessárias para as atividades da empresa, sendo portanto, indeditáveis as multas de trânsito na apuração do lucro real. (Acórdão CARF nº 1802-01.344, de 09/08/2012)

Não afeta a conclusão acima a alegação da contribuinte de que as despesas com multas punitivas seriam dedutíveis porque decorrentes de imposições legais e porque uma empresa inadimplente “não conseguirá a regularidade fiscal fundamental para continuidade de suas atividades”.

Não carece de maiores reflexões para asseverar que as multas administrativas ou penais decorrem de previsões legais, justamente em função do princípio da legalidade que estrutura o direito pátrio. Entretanto, o objeto da atividade empresarial, bem como seu exercício cotidiano, há de ser lícito e, portanto, não é nem usual, nem necessário para a atividade empresarial cometer as ditas infrações.

Quanto ao segundo argumento, tenho que se escora na prática cotidiana da atividade e não tem nenhum respaldo jurídico, nos termos expostos anteriormente.

Por fim, a contribuinte argumentou que a indeditibilidade das multas estaria limitada às multas fiscais por força do disposto no artigo 41 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

[...]

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

O disposto no parágrafo 5º do dispositivo legal deve ser interpretado em conjunto com o *caput*. Neste caso, o *caput* tratava exclusivamente da dedutibilidade de tributos e contribuições da base de cálculo do IRPJ. Portanto, o parágrafo 5º nada mais é do que uma ressalva ao *caput* do artigo para determinar que, apesar de integrar a obrigação tributária nos termos do artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional, a multa por infração fiscal não é dedutível para fins de IRPJ.

Portanto, uma interpretação *a contrario sensu* de que as demais multas não seriam indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ extrapolaria o escopo do artigo 41 da Lei, conforme o texto do *caput*.

Portanto, como dito anteriormente, a norma que rege a (in)dedutibilidade das multas punitivas administrativas, de trânsito, ambientais, trabalhistas, é veiculada pelo artigo 299 do RIR/99, que é aplicável à base de cálculo da CSLL, conforme reiterado neste voto.

Voto, portanto, neste tópico por negar provimento ao recurso voluntário.

Multas isoladas.

A fiscalização efetuou o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL devidos conforme apurados no ajuste anual (lucro real) e, cumulativamente, aplicou a multa isolada pela insuficiência ou ausência de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Neste sentido, adoto as razões das reiteradas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no que diz respeito aos fatos ocorridos após o ano calendário 2007 por força das alterações de redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovidas pela Lei nº 11.488/2007. Neste diapasão, trago à colação os seguintes julgados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

Ementa:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1 A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2 A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. (Acórdão CARF nº 9101-004.067, de 13/03/2019)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano - calendário: 2011, 2012

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430 / 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430 / 1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007. (Acórdão CARF nº 9101-004.592, de 05/12/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano - calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano - calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano - calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Acórdão CARF nº 9101-004.531, de 07/11/2019)

Diante da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, descebe o julgador administrativo deixar de aplicar as multas previstas na norma legal, sob pena de infringir a separação de poderes que caracteriza a ordem constitucional pátria.

Assim, forte nas razões acima resumidamente descritas nas ementas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à dedutibilidade das despesas com incentivos culturais (Lei Rouanet) e com as multas indeudáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL e à aplicação das multas isoladas em razão da ausência/insuficiência de recolhimento das estimativas de CSLL e IRPJ.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – redator designado