



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720118/2022-10
ACÓRDÃO	1202-001.402 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SENDAS DISTRIBUIDORA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

CSLL. INDEDUTIBILIDADE DAS MULTAS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. DESPESAS COM A LEI ROUANET. INDEDUTIBILIDADE.

Para os projetos previstos no §3º do art. 18, a Lei 8313/91 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.

CSLL. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE PRORROGAÇÃO DA LICENÇA MATERNIDADE. INDEDUTIBILIDADE.

No que se refere à remuneração da prorrogação do salário maternidade, o art. 5º da Lei 11.770, de 2008, na redação dada pela Lei nº 13.257, de 2016, expressamente, veda sua dedução como despesa operacional às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. O § 5º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 991 de 21 de janeiro de 2010 determina a adição na base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. ART. 78 DA LEI Nº 4.502/64. DECADÊNCIA.

A aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecido no art. 78 da Lei nº 4.502/64 aplica-se apenas às multas de natureza híbrida (administrativo-tributária), a exemplo da multa do controle aduaneiro das importações prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/1964. No que tange às penalidades de natureza estritamente tributária, a regra de contagem do prazo decadencial é a que se encontra definida no art. 173, I, do CTN, em que o termo a quo é definido a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

O fato do contribuinte ter adotado o que dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, prevalecendo uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

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

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer da arguição de decadência. Negar provimento ao recurso: i) por maioria de votos em relação à glosa de despesas com infrações fiscais e licença maternidade. Vencido o conselheiro André Luis Ulrich Pinto, que votou por cancelar essa exigência e: ii) por voto de qualidade em relação às despesas com a Lei Rouanet e à multa isolada. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto, Fellipe

Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin que votaram por restabelecer a dedução e cancelar a multa.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Miriam Costa Faccin (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SENDAS DISTRIBUIDORA S/A visando reformar o acórdão nº 108-034.042 proferido em 26/12/2022 pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) 08, que considerou improcedente a impugnação. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

CSLL. INDEDUTIBILIDADE DAS MULTAS.

Necessidade, usualidade e normalidade são conceitos que devem ser observados no registro contábil de despesas, evidenciando-se correta a interpretação de que multas por infrações são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

CSLL. DESPESAS COM A LEI ROUANET. INDEDUTIBILIDADE.

Para os projetos previstos no §3º do art. 18, a Lei 8313/91 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.

CSLL. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE PRORROGAÇÃO DA LICENÇA MATERNIDADE. INDEDUTIBILIDADE.

No que se refere à remuneração da prorrogação do salário maternidade, o art. 5º da Lei 11.770, de 2008, na redação dada pela Lei nº 13.257, de 2016, expressamente, veda sua dedução como despesa operacional às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. O § 5º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 991 de 21 de janeiro de 2010 determina a adição na base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. ART. 78 DA LEI Nº 4.502/64. DECADÊNCIA.

A aplicação da regra de contagem do prazo decadencial estabelecido no art. 78 da Lei nº 4.502/64 aplica-se apenas às multas de natureza híbrida (administrativo-tributária), a exemplo da multa do controle aduaneiro das importações prevista no art. 83, I, da Lei 4.502/1964. No que tange às penalidades de natureza estritamente tributária, a regra de contagem do prazo decadencial é a que se encontra definida no art. 173, I, do CTN, em que o termo a quo é definido a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

O fato do contribuinte ter adotado o que dispõe o artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, prevalecendo uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

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

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir CSLL dos anos-calendário 2017 e 2018 pelo fato de ter sido constatado, pela autoridade fiscal, que a Recorrente deixou de adicionar à base de cálculo da contribuição valores relativos a despesas tidas pelo fisco como indedutíveis. Além das adições procedidas, a autuação fiscal constituiu de ofício multa isolada por recolhimento a menor das estimativas mensais de CSLL.

Por retratar os fatos processuais até então ocorridos, adoto o relatório do acórdão de impugnação, complementando-o em seguida com os fatos que lhe são posteriores:

RELATÓRIO

1. Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de CSLL no montante de R\$ 4.420.826,13, relativamente aos anos calendário de 2017 e 2018, tendo em vista que a Impugnante não teria adicionado à base de cálculo ajustada da CSLL despesas indedutíveis, bem como de lançamento de multa isolada diante da ausência de recolhimentos da CSLL sobre a base de cálculo estimada (01/2017 a 11/2018), conforme abaixo descritas:

LALUR	2017	2018
8.13 / 8.45 DOAÇÕES A ENTIDADES CIVIS - PARCELAS NÃO DEDUTÍVEIS (LEI ROUANET)	2.188.000,00	3.200.000,00
8.60 MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS	2.292.411,46	1.576.198,74
8.65 MULTAS IMPOSTAS POR TRANSGRESSÕES DE LEIS DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA	3.134.442,92	2.867.302,78
31. REMUNERAÇÃO DA PRORROGAÇÃO DA LICENÇA MATERNIDADE	1.605.866,88	2.513.993,97
TOTAL	9.220.521,06	10.157.495,49

A autoridade tributária discorreu individualmente sobre cada uma das despesas, a seguir:

- a) Quanto às doações, trata-se das concedidas no âmbito da Lei Rouanet, especificamente as enquadradas no art. 18, §3º, da Lei nº 8.313, de 1991, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, não dedutíveis como despesa operacional às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, nos termos do art. 18, §2º, da Lei nº 8.313, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999;
- b) Com relação às multas fiscais e de natureza não tributária, tais rubricas não se enquadram entre as despesas “necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”, como as “pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”, que “são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”, sendo, portanto, indedutíveis para fins fiscais, nos termos do art. 47, caput e §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 1964;
- c) No que se refere à remuneração da prorrogação do salário maternidade, o art. 5º da Lei 11.770, de 2008, na redação dada pela Lei nº 13.257, de 2016, expressamente veda sua dedução como despesa operacional às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;

Abaixo, resumo das despesas indedutíveis não adicionadas nas bases de cálculo da CSLL (valores acumulados):

PERÍODO	DOAÇÕES - LEI ROUANET	MULTAS INFRAÇÕES LEGAIS	MULTAS NÃO TRIBUTÁRIAS	PRORROGAÇÃO LICENÇA MATERNIDADE	TOTAL
01/2017	-	125.843,99	-	92.992,74	218.836,73
02/2017	750.000,00	184.979,16	-	200.019,72	1.134.998,88
03/2017	750.000,00	391.220,83	-	330.468,71	1.471.689,54
04/2017	750.000,00	421.986,38	-	456.290,52	1.628.276,90
05/2017	750.000,00	646.646,74	-	572.268,67	1.968.915,41
06/2017	750.000,00	842.198,47	-	695.838,45	2.288.036,92
07/2017	1.250.000,00	1.053.874,81	-	830.271,47	3.134.146,28
08/2017	1.250.000,00	1.936.345,06	-	968.905,07	4.155.250,13
09/2017	1.250.000,00	2.029.175,67	-	1.124.970,04	4.404.145,71
10/2017	1.250.000,00	2.138.685,34	-	1.289.491,25	4.678.176,59
11/2017	1.250.000,00	2.204.662,87	-	1.440.406,01	4.895.068,88
12/2017	2.188.000,00	2.292.411,46	3.134.442,97	1.605.666,68	9.220.521,11
TOTAL 2017	2.188.000,00	2.292.411,46	3.134.442,97	1.605.666,68	9.220.521,11

01/2018	-	205.173,03	139.753,60	158.908,31	503.834,94
02/2018	-	486.345,56	411.876,67	290.075,55	1.188.297,78
03/2018	-	753.471,03	2.538.871,93	411.465,30	3.703.808,26
04/2018	725.000,00	812.617,11	3.429.548,09	533.265,15	5.500.430,35
05/2018	725.000,00	955.348,05	3.506.526,09	691.777,69	5.878.651,83
06/2018	725.000,00	1.317.052,40	3.776.754,32	875.672,09	6.694.478,81
07/2018	725.000,00	1.703.839,60	3.784.782,40	1.071.044,91	7.284.666,91
08/2018	1.000.000,00	2.257.459,72	4.059.265,96	1.272.326,15	8.589.051,83
09/2018	1.000.000,00	2.615.396,37	4.137.269,64	1.454.801,44	9.207.467,45
10/2018	1.000.000,00	2.819.895,19	4.203.571,79	1.653.260,07	9.676.727,05
11/2018	1.000.000,00	2.975.940,89	6.980.009,65	1.881.334,66	12.837.285,20
12/2018	3.200.000,00	1.576.198,74	2.867.302,78	2.513.993,97	10.157.495,49
TOTAL 2018	3.200.000,00	1.576.198,74	2.867.302,78	2.513.993,97	10.157.495,49

Já, a impugnante alega que tais valores foram devidamente ajustados por meio de adições ao lucro líquido dos períodos, em observância às disposições encontradas na legislação fiscal, que expressamente determinam esses ajustes para efeitos de determinação do Lucro Real.

Contudo, não foram igualmente ajustados na determinação da base de cálculo da CSLL, por ausência de disposição expressa em lei determinado os ajustes também na apuração da CSLL.

Portanto, para a autoridade tributária, a ausência de norma que autorize expressamente a dedução enseja a necessidade de adição. Já, para a impugnante, a regra é de que todas as despesas que se caracterizam como operacionais e, portanto, concorram para a formação do lucro (acréscimo patrimonial), desde que sejam necessárias e usuais, devem repercutir na formação da base de cálculo da CSLL.

Além disso, em sua defesa, a impugnante alegou:

- a) Impossibilidade de cumulação da multa de ofício e isolada;
- b) Inaplicabilidade da multa isolada em relação aos períodos de dezembro;

c) Decadência da multa isolada anteriores a 07/2017 (art. 78 da Lei nº 4.502/64);
É O RELATÓRIO. PASSO AO VOTO.

VOTO

Cientificada do acórdão de impugnação em 12/01/2023 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 2.399), a Recorrente apresentou em 10/02/2023 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 2.342) o recurso voluntário de fls. 2.343 a 2.368.

Por meio do apelo, a Recorrente reproduz as razões apresentadas por ocasião da impugnação, e se eximiu de apresentar novos fundamentos a este Colegiado.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 – DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta que os valores das multas isoladas anteriores a 07/2017 estariam fulminadas pela decadência.

Tal alegação foi apresentada com a impugnação e afastada pela DRJ com base no texto da Súmula CARF nº 104.

Deste modo, com fulcro no art. 101, inciso III do RICARF, deixo de conhecer a preliminar.

3- MÉRITO

3.1 – Alegada ausência de base legal para adição à base de cálculo da CSLL dos valores apurados pelo fisco

Em linhas gerais, o cerne da discussão é bastante específico e consiste na melhor exegese para a apuração da base de cálculo da CSLL quando se considera despesas que são consideradas indedutíveis para o IRPJ.

Para o fisco, as despesas com multas por infrações fiscais e por transgressão à lei não tributária, as despesas com patrocínios culturais feitos com base na Lei Rouanet (Lei nº

8.313/1991) e despesas com remuneração de prorrogação de licença maternidade não deveriam ser consideradas para apuração da base de cálculo da CSLL.

Já a Recorrente entende que a regra geral em relação às despesas é a sua dedutibilidade, e para os casos apurados no procedimento fiscal não haveria previsão de adição das despesas à base de cálculo da contribuição.

Pois bem. Embora o tema não seja pacífico no âmbito deste Conselho, entendo que a melhor exegese quanto ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 é aquela que autoriza a hipótese da existência de bases de cálculo distintas para a CSLL e para o IRPJ. Ou, por outras palavras, o que se aplica ao imposto não necessariamente deve se aplicar à contribuição.

Entretanto, quanto ao critério para dedução de gastos como despesas, ou custos, para fins de apuração da CSLL, não há como deixar de aplicar, a partir de 1996, as restrições estabelecidas no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, base legal do art. 299 do RIR/1999. Isso porque o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 ampliou para a CSLL as restrições previstas no texto do art. 47 da Lei nº 4.506, que reza:

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

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

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

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

- a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;
- b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos

não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Assim, preambularmente, há de se concluir que se aplicam à apuração da base de cálculo da CSLL os critérios de necessidade, usualidade e normalidade previstos no artigo acima transcrito.

Dito isto, e como a Recorrente não apresentou novas razões em relação àquelas já apreciadas pela autoridade de primeiro piso, adoto como fundamento para decidir, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do RICARF, as razões proferidas no voto condutor do acórdão recorrido:

AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA ADIÇÃO DAS DESPESAS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

6. Alega a impugnante que as despesas indedutíveis no Lucro Real não são automaticamente indedutíveis da base de cálculo da CSLL, uma vez que é preciso dispositivo legal específico que obrigue a adição de tais despesas na base de cálculo da CSLL.

Abaixo, segue a abordagem de cada despesa discutida.

MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS E MULTA POR TRANSGRESSÃO À LEI NÃO TRIBUTÁRIA

No caso das multas fiscais, a indedutibilidade como custos ou despesas operacionais foi estabelecida, ainda, no art. 41, §5º, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 41. [...]

§ 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.

Entendo que se tratando de disposição atinente ao custo ou despesa operacional, é aplicável tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Também não é válida a alegação da impugnante de que o art. 47 da Lei nº 4.506 de 1964, não seria aplicável à CSLL.

Conforme transcrição acima, tal aplicação é ressalvada, expressamente, no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja:

“ 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...”

Portanto, à parte do critério geral estabelecido no referido art. 47 da Lei nº 4.506 de 1964, são estabelecidas, especificamente, outras vedações à dedução.

Por fim, entendo que deve ser dado o mesmo tratamento às multas por transgressão às leis não tributárias, ou seja, seu devido tratamento e registro contábil como despesas indedutíveis, tendo em vista os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade.

Com isso, evidencia-se correta a interpretação de que essas multas são indedutíveis, também, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Com base no exposto, **improcede** às alegações da impugnante com relação a esse tópico.

DESPESAS COM A LEI ROUANET

De acordo com o acórdão nº 9101-002.336, de 05 de maio de 2016, o r. Relator Rafael Vidal de Araújo entendeu que a melhor exegese das disposições relacionadas ao tema conduz à conclusão de que a vedação prevista no §2º do art. 18 da Lei 8.313/1991, pela qual a impugnante não pode deduzir as doações e os patrocínios como despesa operacional, não é específica para o IRPJ, aplicando-se também à CSLL.

Abaixo cito parte dos argumentos do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

“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 NAO 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 empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

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.

A autoridade fiscal constatou que as doações se enquadram no art. 18, §3º, da Lei nº 8.313, de 1991, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001.

Com base no exposto, acolho os argumentos acima, votando pela **improcedência** das alegações da impugnante.

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE PRORROGAÇÃO DA LICENÇA MATERNIDADE

No que se refere à remuneração da prorrogação do salário maternidade, o art. 5º da Lei 11.770, de 2008, na redação dada pela Lei nº 13.257, de 2016, expressamente, veda sua dedução como despesa operacional às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Além disso, o § 5º do art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 991 de 21 de janeiro de 2010 foi claro ao dispor que:

“...para efeitos do disposto neste artigo, o valor total da remuneração da empregada, pago no período de prorrogação de sua licença-maternidade e

registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.

Portanto, o valor total das despesas decorrentes da remuneração da empregada pago no período de prorrogação de sua licença-maternidade registrado na escrituração comercial é considerado indedutível.

Com base no exposto, **improcede** às alegações da impugnante.

Para corroborar o entendimento acima expresso, invoca-se o acórdão nº 1402-006.778, de 11/03/2024, aprovado por maioria de votos, que restou assim ementado no que respeita a CSLL:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2016

CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

O conceito de despesas operacionais contido no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 é aplicável também à CSLL porquanto o comando normativo que integra a questão da dedutibilidade em matéria de apuração da base de cálculo da contribuição social (artigo 13 da Lei nº 9.249/95) é impositivo neste sentido.

Por estes fundamentos, nego provimento ao recurso voluntário nesta matéria.

3.2 – Penalidades

Sustenta a Recorrente que a multa por falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL não podem ser exigidas concomitantemente com a multa de ofício do período de apuração.

Alega ainda a Interessada que a multa isolada do mês de dezembro não pode ser exigida, posto que, na condição de optante pelo lucro real anual, os valores apurados em dezembro são definitivos e não antecipações, motivo pelo qual não deve incidir a multa isolada.

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O

enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com

o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Quanto à multa isolada do mês de dezembro, adoto, com lastro no previsto no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, por concordar com ela, os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema:

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS DE DEZEMBRO

5. Como explicitado anteriormente, o julgador da DRJ é vinculado, não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Sabemos que o artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral, permitindo o art. 2º da mesma Lei, que o contribuinte faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano.

O pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, sendo certo que o §3º do artigo 6º, dispõe sobre a diferença o imposto apurado no final do ano e a estimativa de dezembro, não existindo confusão.

Já, se o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 é adotado pelo contribuinte, prevalece uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual, contudo esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias, a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Portanto, não merecem prosperar as alegações do impugnante.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

4 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira

ACÓRDÃO 1202-001.402 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17227.720118/2022-10

DOCUMENTO VALIDADO