



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720353/2014-58
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.802 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente NATURA LOGÍSTICA E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. VALORAÇÃO DE PROVAS. VEDAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial de Divergência é baseado no art. 67 do RICARF. É recurso de cognição restrita, limitada à uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, não se prestando para realização do reexame de provas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011, 2012

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à terceira e quarta matérias, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que, além disso, conheceram da primeira matéria. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 1.376/1.472) em face do V. Acórdão de nº 1402-002.516 (e-fls. 1.242/1.261) da Colenda 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 17 de maio de 2017 o recurso voluntário do contribuinte em que se discutia o lançamento correspondente ao IRPJ e CSLL cuja acusação fiscal se resume à dedução indevida de despesas com eventos de confraternização e clube para funcionários, cujos valores estão registrados nas contas contábeis 0000330228 – Festa e Confraternização e 0000330221 –Clube Natura.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEFICIÊNCIA NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. PREJUÍZO À DEFESA. INOCORRÊNCIA. CONJUNTO PROBATÓRIO ADEQUADO. CLAREZA DE FUNDAMENTOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de violação ao art. 142 do CTN diante da suposta carência de investigação e esforços da Fiscalização na identificação da matéria tributável, não se sustenta quando verificada a adequada instrução da Autuação, constando no TVF a conclusão de sua análise técnica, bem como fundamentação jurídica clara.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade do lançamento procedido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

DESPESAS DEDUTÍVEIS. CONFRATERNIZAÇÃO AO FINAL DO ANO E CLUBE DE LAZER DESTINADOS A FUNCIONÁRIOS. PRESCINDIBILIDADE OPERACIONAL. INDEDUTIBILIDADE.

Os gastos com festas intracorporativas e com a manutenção de clube de lazer destinado aos empregados, ainda que demonstrem possuir certo valor empresarial estratégico, não se enquadram na autorização de dedução contida no art. 299 do RIR/99, a qual, primordialmente, exige a necessidade operacional do dispêndio.

O conceito de necessidade não se confunde com utilidade, vantagem ou benefício. O simples fato da despesa não ser alheia à empresa é insuficiente para lhe atribuir vinculação às suas atividades transacionais e operacionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO. ART. 299 RIR/99. APLICABILIDADE. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida.

Decorrendo a exigência de CSLL de elementos que igualmente fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão para ambos os tributos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.”

03 - O sujeito passivo, foi intimado do acórdão de recurso voluntário em 28/06/2017 (e-fls. 1.267) apresentando embargos (e-fls. 1.271/1.290) no dia 04/07/2017 (e-fls. 1.270) que foram rejeitados (e-fls. 1.358/1.365) sendo que tomou ciência dessa decisão através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 18/10/2017 (e-fls. 1.372) e o recurso especial protocolizado em 01/11/2017 (e-fls. 1.374) e, portanto, tempestivo, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

04 – De acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 1.628/1.641 de 14/12/2017 foi dado parcial seguimento ao recurso especial do contribuinte para tratar das seguintes matérias: **“inedutibilidade das despesas incorridas com a realização de eventos de confraternização; ineditibilidade das despesas incorridas com a manutenção de clubes sociais; aplicação das regras de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício”**.

05 – Dessa decisão foi interposto Agravo em que foi negado e mantida a decisão de conhecimento parcial do recurso especial (e-fls. 1.679/1.686).

06 - Em síntese são essas as alegações do contribuinte:

a) A matéria de fundo em discussão nestes autos envolve a dedutibilidade (ou não) dos gastos incorridos com eventos de confraternização e com manutenção de clube social da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à luz do art. 299 do RIR/99.

b) Enquanto o auto de infração foi lavrado sob a acusação de que tais despesas não seriam necessárias e, portanto, não seriam dedutíveis, a Recorrente demonstrou que, estando as empresas obrigadas a cumprir com sua função social, os gastos incorridos, por exemplo, para a transformação do local de trabalho em um ambiente saudável (como são os decorrentes de eventos de confraternização e para manutenção de

clube social), além de absolutamente necessários, são decorrentes de própria imposição legal,

c) A Recorrente é pessoa jurídica que tem por objeto social, basicamente, prestação de diversos e específicos serviços, a saber: a) prestação de serviços de consultoria e assessoria em sistemas de informações, desenvolvimento de softwares, administração de banco de dados e rede de serviços relacionados à Internet, locação de equipamento de informática de grande porte e treinamento em informática, prestação de serviços de assessoria fiscal e contábil, gestão em controle patrimonial, gestão financeira, gestão de tesouraria e planejamento econômico; b) prestação de serviços de separação, embalagem para transporte, endereçamento de mercadorias e assessoria logística; e c) gestão em recursos humanos e treinamento em recursos humanos.

d) é uma das empresas do Grupo Natura (conhecido fabricante e distribuidor de cosméticos), tendo sido criada especificamente para prestar serviços de apoio aos negócios das demais empresas do Grupo Natura, compreendendo gestão de pessoas, treinamento, recursos humanos, tecnologia da informação e backoffice (contabilidade, fiscal, auditoria, tesouraria, cobrança e planejamento econômico).

e) o v. acórdão recorrido manteve a glosa das despesas relativas à realização de eventos de confraternizações e ao "Clube Natura", incorridas pela Recorrente, uma vez que estas não estariam diretamente vinculadas à sua atividade econômica, e, portanto, constituiriam meros atos de liberalidade (despesas não necessárias).

f) o v. acórdão recorrido, entretanto, as despesas que (I) estão atreladas à função social da empresa e, o que é pior, (II) que, embora não se relacionem diretamente com a atividade-fim da empresa, possuem impacto significativo para a viabilização dessa atividade e seu constante aprimoramento (gerando, pois, maior produtividade e lucro).

g) É o que ocorre, como já demonstrado, com os gastos incorridos pela Recorrente com a realização de festas de conagração e com o "Clube Natura".

h) o art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), prescreve os seguintes requisitos autorizadores da dedutibilidade fiscal das despesas operacionais incorridas pelos contribuintes. Em resumo, da análise do comando normativo supratranscrito, constata-se que, para a dedutibilidade fiscal das despesas operacionais, a despesa tem de ser necessária, usual e normal.

i) no tocante ao requisito da necessidade, cujo suposto descumprimento teria fundamentado a manutenção dos autos de infração, o critério

estipulado pela norma é o cotejo da despesa em análise com os objetivos e atividade do contribuinte em questão. Em outras palavras, é verificar se a despesa questionada guarda ou não relação com "atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora".

j) se uma despesa tem relação com a atividade da empresa, ela é necessária e, portanto, dedutível para fins fiscais. Caso contrário, se a despesa for alheia aos objetivos sociais da empresa, trata-se de mera liberalidade, não sendo admitida a sua dedutibilidade fiscal.

l) Assim, se a despesa guardar relação com as atividades da empresa, a sua dedutibilidade é garantida para fins fiscais, por força do art. 299 do RIR/99.

m) Em relação à CSLL diz que o critério de "necessidade" (e também os da "usualidade" e "normalidade"), previsto no art. 299 do RIR/99, não se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL, de modo que, ao menos em relação à CSLL, as glosas de despesas comprovadamente incorridas não possuem fundamento (legal e fático) e, portanto, devem ser canceladas.

n) a legislação própria e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL (especialmente o artigo 2º da Lei nº 7.689/88 e o artigo 13 da Lei nº 9.249/95) não determina que, para efeito de dedutibilidade, a despesa deve ser "necessária" (tampouco "usual" e "normal").

o) Vale dizer, o critério de "necessidade", previsto no art. 299 do RIR/99 apenas e tão-somente para o IRPJ, não foi incorporado pela legislação própria e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL.

p) Para efeito de dedutibilidade, a legislação própria e específica de apuração da base de cálculo da CSLL exige a comprovação da despesa incorrida e a identificação do beneficiário do pagamento, o que, aliás, no caso concreto, não foi objeto de contestação pela fiscalização,

q) Dessa forma, a despesa desnecessária considerada indedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ, desde que comprovada a sua efetividade, como é o caso, será sempre dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, pois, como demonstrado acima, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas, e a legislação da CSLL não incorporou os critérios de "necessidade", "usualidade" e "normalidade", previstos no art. 299 do RIR/99 (aplicável apenas para o IRPJ).

r) Por sua vez, não pode ser admitida a interpretação de que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 teria determinado a observância das regras de dedutibilidade previstas na legislação disciplinadora da apuração da

base de cálculo do IRPJ também na determinação da base de cálculo da CSLL.

s) Com efeito, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, aplicam-se à CSLL, única e exclusivamente, as regras de apuração (Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado) e as regras de pagamento (Mensal, Trimestral e Anual) previstas para o IRPJ, devendo-se ser respeitadas as regras próprias e específicas de determinação da base de cálculo da CSLL, especialmente as previstas nas Leis nºs 7.689/88 e 9.249/95.

t) Assim, o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 também não pode ser invocado para supostamente sustentar a aplicabilidade do critério de "necessidade", previsto no art. 299 do RIR apenas para o IRPJ, na determinação da base de cálculo da CSLL.

u) Quanto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício alega em síntese que a cobrança dos juros moratórios autorizada pelo artigo 161 do CTN somente incide sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento, ou seja, sobre os seguintes montantes: (a) tributos (obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência isolada da multa de ofício, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96).

07 – Por sua vez a Fazenda Nacional foi intimada conforme despacho de encaminhamento às e-fls. 1.693 de 06/07/18 e apresentou contrarrazões às e-fls. 1.694/1.704 em 11/07/2018 e de forma objetiva adota como razões o fundamento do voto recorrido requerendo o desprovimento do recurso do contribuinte.

08 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos da Portaria CARF nº 22.564/2020 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF. O contribuinte apresentou memoriais que foram arquivados na pasta eletrônica dessa Turma, sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

09 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e foram apresentadas contrarrazões, contudo, em relação ao seu conhecimento entendo que merece melhor análise, explico.

A) (primeira matéria) “inedutibilidade das despesas incorridas com a realização de eventos de confraternização;

10 - O voto do acórdão recorrido, a respeito da matéria expressa o seguinte:

“A fundamentação do lançamento, precisamente alinhada com aquilo professado no v. Acórdão, vale-se de interpretação do art. 299 do RIR que considera a necessidade operacional do dispêndio como requisito central para a dedutibilidade, devendo haver conexão direta do gasto com a atividade empresarial do contribuinte. E, desse modo, tratando-se de despesas com eventos e instalações dirigidas ao lazer e ao conagraçamento, não estaria contemplada na autorização legal para a sua dedução.

(...)omissis

Como mencionado, a matéria em questão é regida pelo artigo 299 do RIR/99, valendo aqui sua transcrição:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à 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 O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

(destacamos)

Sobre os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, brevemente dispõe o Parecer Normativo CST nº 32/1981:

4. Segundo o conceito legal transcrito [correspondente ao art. 299 do RIR/99], o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. (destacamos)

Assim, temos que, quando não há vedação ou autorização expressa, a legislação tributária federal estabelece como requisito primordial para a dedutibilidade de determinado dispêndio a sua necessidade para a atividade desempenhada pelo contribuinte ou para a manutenção da fonte produtiva.

(...) omissis

Como se observa, o conceito de necessidade exprime o indispensável, o imprescindível, sendo mais restrito e, certamente, distinto das ideias de utilidade, vantagem ou benefício.

A Recorrente traz argumentação em sua defesa que, por força da função social da empresa, dentro do cenário de Direito Privado que vem se apresentando desde a segunda metade do século XX, as empresas também têm como objetivo a busca da justiça social, através de suas atividades, escopo esse que seria tão essencial quanto as suas atividades operacionais, geradoras de riquezas.

Assim, a realização de eventos sociais para os seus funcionários, bem como a manutenção de um espaço autônomo, destinado exclusivamente ao lazer de seus empregados e colaboradores externos (fora das horas laborais), comporiam as medidas adotadas para o alcance de tal novo objetivo empresarial.

Inicialmente, cabe lembrar que outros dispêndios que possuem manifesto interesse social (dentro do ideário de bem comum da sociedade), como, por exemplo, alimentação, transporte, participação nos lucros do trabalhador, doações voltadas a ensino e pesquisa e a formação profissional de funcionários, possuem autorização legal expressa para serem deduzidos. Desse modo, a sua dedutibilidade não está sujeita ao crivo da norma geral contida no art. 299 do RIR/99 diferentemente de festas de conagração e clubes.

Por sua vez, essa norma tributária, quando trata de necessidade, também emprega os termos transações ou operações exigidas para a consecução de sua atividade e manutenção da fonte produtora, o que remete à mercancia, à exploração econômica, necessitando haver vinculação com o negócio, como fica esclarecido no Parecer Normativo nº 32/1981.

Ainda que a empresa também desenvolva atividades com supostos fins sociais, os gastos percebidos não estão contemplados na definição geral de despesas operacionais necessárias.

(...) omissis

Porém, frise-se que a realização de festas e manutenção de clube social, per si, não são elementos imprescindíveis à manutenção da fonte produtora, bem como ao próprio bem estar e à satisfação dos empregados, que, efetivamente, envolvem muitos outros elementos, mais profundos e relevantes, relacionados aos termos das contratações, ao crescimento na carreira e à rotina diária do profissional brasileiro.

(...)

Todavia, a mera atribuição de valor estratégico, moral ou mercadológico a um certo dispêndio pelos gestores da empresa não basta para revesti-lo de legalmente dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A celebração de festas e a existência de clubes sociais, certamente, não são elementos essenciais da rotina de um funcionário nas empresas, assim como, contrário sensu, o cancelamento de eventos festivos e a suspensão das atividades recreativas (por motivo de crise econômica, por exemplo) notoriamente não são apontados como causas de baixas no quadro de

funcionários ou de redução da produção, revelando-se dispensáveis para a operação empresarial.

Como já mencionado, o debate é controverso, não apenas sobre o tema específico, mas na maioria das matérias que envolvem o teste de dedutibilidade em face do conteúdo do art. 299 do RIR/99.

Frise-se que nem todo gasto, ainda que mostre-se circunstancialmente justificável e finalisticamente positivo para a companhia, é dedutível.

Nessa esteira, ainda que determinado dispêndio não seja alheio à empresa (no caso, relacionado com os seus funcionários, que desfrutam do lazer patrocinado) e exista um resultado empresarial supostamente vantajoso, tais ocorrências não se confundem com o conceito de necessidade, empregado na norma de apuração fiscal sob análise, anteriormente explorado.

Em acréscimo meramente argumentativo, como demonstrado pela Recorrente, nas confraternizações envolvidas, foram contratados os artistas Jorge Aragão (para a Festa Operacional) e Os Paralamas do Sucesso (para a Festa Administrativa) (fls. 1025).

Um eventual debate sobre a necessidade ou não da contratação de shows de ilustres artistas para o entretenimento de funcionários nas consagrações de mais um ano de funcionamento das empresas já revela a superficialidade da despesa com festas internas da companhia e a sua prescindibilidade operacional.

Se hipoteticamente acatada a natureza dedutível desse tipo de evento intracorporativo, pergunta-se:

seriam, então, todos os elementos agregados à confraternização, por decorrência, também necessários?

Ou deveria ser ponderado e analisado quais de seus objetos singulares são supérfluos ou excessivos? Se positivo, qual seria a medida e a delimitação jurídica entre o lazer necessário e o lazer desnecessário?

E estariam as fronteiras dessa necessidade atreladas à natureza das atividades da empresa? Ou ao número de funcionários? Ou mesmo ao tamanho de seu patrimônio líquido?

Ou talvez ao seu faturamento? Ou ainda ao lucro percebido naquele período?

E quando se tratar de ocasião especial para a empresa (celebração de centenário)? Ou para os funcionários (superação de metas de produtividade internas, fixadas pelos diretores). Seriam aplicáveis os mesmos limites da necessidade do lazer de um ano ordinário ou haveria uma exceção permissiva?

Como se observa, tal problemática na obtenção de parâmetros palpáveis e o consequente distanciamento dos elementos trazidos pela legislação de regência vigente para resolvê-la reforçam o convencimento anteriormente delineado e fundamentado sobre a indedutibilidade dos valores sob exame.”

11 - O primeiro paradigma Ac. nº **101-92.770** tratou de exigências pertinentes a anos-calendários de 1992 a 1994, e expressa a seguinte conclusão:

Acórdão paradigma nº 101-92.770, de 1999:

IRPJ e OUTROS - Exercícios de 1992 a 1994

DESPESAS COM RECEPÇÕES, FESTAS E REPRESENTAÇÃO. — Desde que razoáveis, os gastos com eventos realizados para conagração entre empregadores, empregados e clientes, assim como brindes distribuídos por ocasião das festa de fim de ano, podem ser admitidos como despesas operacionais.

“Sob o fundamento genérico constante do item 1 do Auto de Infração, a autoridade lançadora promoveu a glosa de gastos suportados pela recorrente, e que teriam sido apropriados como "brindes, contribuições e doações", cujos valores integram as parcelas discriminadas às fls. 03/11.

Analisada a documentação constante do Anexo-07, e tendo presente a jurisprudência firmada por este Conselho, consagra entendimento no sentido de que os gastos com promoções, festas de confraternização, envolvendo bebidas, lembranças de ínfimo valor unitário, bem como gastos com relações públicas, todos voltados para o desenvolvimento e no interesse do empreendimento, podem ser admitidos como despesas operacionais, entendendo que devem ser excluídas da base de cálculo do tributo as parcelas correspondentes aos documentos de fls. (Anexo-07):”

12 – Quanto ao primeiro paradigma resta evidente, nestes termos, que os acórdãos comparados analisaram circunstâncias fáticas semelhantes, mas em contextos jurídicos distintos, sendo que trata de exercícios relacionados anteriormente à legislação ora questionada, não sendo possível cogitar se o Colegiado adotaria o mesmo entendimento.

13 – Inclusive pelo teor do paradigma, com escassas informações a respeito do lançamento nessa parte e o seu voto de forma genérica, sem demonstrar a que jurisprudência da época estava firmando as suas conclusões e a base legal, apenas com base na documentação avaliada entendeu por excluir da base de cálculo do lançamento as despesas com festas de confraternização.

14 – A ementa do julgado trata da condicionante de que desde que razoáveis, tais despesas poderiam ser considerados como despesas operacionais, contudo, o voto recorrido passa a margem de tais conceitos, indicando apenas perguntas retóricas como reflexão de tais pontos que ao ver desse relator alcança extrema subjetividade e necessária a análise com base no contexto probatório do caso concreto, havendo a necessidade de revolvimento de provas, impossível nessa instância especial.

15 - Nos termos do caput do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Para

caracterização da divergência jurisprudencial, portanto, é essencial que os acórdãos comparados tenham se debruçado sobre o mesmo contexto legislativo e portanto não conheço de tal paradigma.

16 – Quanto ao Ac nº 101-94.546, de 2004, temos o seguinte:

DESPESAS COM FESTIVIDADES - As comemorações do aniversário da empresa, cumuladas com as festividades de fim de ano, visando a promover o conagração entre todos os funcionários e seus respectivos familiares, fazem parte do programa de relações humanas da empresa. Os gastos com tais festividades são dedutíveis, desde que razoáveis face à receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional.

Festividades

A decisão recorrida entendeu que as despesas em comento não se caracterizam como necessárias, usuais e normais. O ilustre Relator faz referência a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira 2 , que considera que ‘as festas de Natal aos funcionários geram despesas que a empresa não é obrigada a ter. A fábrica continua a produzir, e o departamento de vendas a vender etc., sem a realização da festa. Ao contrário, a festa faz parar a produção enquanto se realiza o evento. Mas a festa faz parte do programa de relações humanas da empresa e os gastos que traz são necessários porque relacionados com a atividade da empresa’. Acrescenta ser esse o entendimento que vem sendo consagrado em sede administrativa, mencionando o Ac. CSRF nº 01-02365, de 13.03.1998, cuja ementa tem a seguinte dicção: ‘É de se admitir as despesas natalinas de confraternização, em importância razoável’.

Ponderou o ilustre relator que ‘não está sob análise no presente voto a dedutibilidade de “despesas natalinas de confraternização”— espécie do gênero “festividades” freqüentemente referida na jurisprudência administrativa —, mas sim, genericamente, a dedutibilidade de gastos com eventos ou festividades oferecidos a empregados’. E, no seu entender, não é qualquer festa ou confraternização organizada em benefício dos empregados da empresa que se subsume ao conceito de ‘necessidade’. Afirma que a realização de evento musical para fins de conagração do ‘corpo funcional’, com a presença de nomes de expressão nacional no mundo artístico, é fato bastante incomum, e sua realização deveu-se fundamentalmente à comemoração dos ‘quarenta anos de sua fundação’. Conclui, afinal, não haver como sustentar que eventos do gênero são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, como exige categoricamente a lei.

Equivoca-se o ilustre Relator ao estabelecer diferença entre festividade natalina e outras festividades em ocasiões especiais. O que identifica as despesas como operacionais, como, aliás esclarece a referência doutrinária trazida no Voto, é a festa fazer parte do programa de relações humanas da empresa. E as comemorações do aniversário da empresa (no caso, cumuladas com as festividades natalinas) caracterizam-se perfeitamente como integrantes desse programa.

O já referido Noé Winkler³ comenta que ‘as reuniões de confraternizações e conagração de empregados, também são normais, pois constituem fator psicológico gerador de ambiente positivo, contribuindo para o melhor desempenho da atividade da empresa. Nem se pode limitar o cardápio desses eventos, expurgando ingredientes estrangeiros’.

A razoabilidade das despesas há que ser medida em relação à receita bruta ou tamanho do quadro funcional. Esse o entendimento já assumido pelo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão 103-02.656/79, cuja ementa tem a seguinte dicção: 'São necessárias à atividade das empresas as despesas que visam promover o conagração entre os funcionários e seus respectivos familiares, desde que razoáveis face à receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional.'. Nesse sentido, considerando tratar-se da maior empresa de calçados da América Latina, com um corpo funcional de cerca de 10.000 pessoas, é razoável a realização de evento musical com a presença de artistas de renome nacional.'

17 – Do mesmo modo que o paradigma anterior, entendo que a recorrente não logrou êxito em comprovar a divergência jurisprudencial, uma vez que os paradigmas colacionados estão baseados em situações fáticas que não guardam similitude com aquelas tratadas no acórdão recorrido.

18 – A decisão paradigmática apesar de entender pela despesa ser operacional, contudo, sob o fundamento de condicionar a que tais valores sejam razoáveis se baseando a questão do razoável ao talante do julgador e à análise das provas do caso concreto baseada na receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional, indubitavelmente envolve a reavaliação de prova.

19 – No voto recorrido, ao contrário, tais temas, sequer passaram sob essa análise, sendo que o voto dispôs acerca desse ponto com perguntas retóricas, sem adentrar à questão uma vez que suas razões de decidir são pela indedutibilidade da despesa por entender não haver os atributos de usualidade, necessidade e normalidade com base no art. 299 do RIR, e portanto, não conhecimento de tal paradigma.

B) (segunda matéria) “inedutibilidade das despesas incorridas com a manutenção de clubes sociais”

20 – Quanto a essa matéria a recorrente traz apenas o paradigma Ac. 107-05.531 e traz como matéria controvertida o seguinte ponto:

Acórdão paradigma nº 107-05.531, de 1999:

IRPJ - DESPESAS DE CONFRATERNIZAÇÃO - Consideram-se despesas operacionais aquelas incorridas a título de manutenção ou taxa de Clubes Sociais, quando suportadas pela Empresa, em benefício de todos os funcionários indiscriminadamente. Igualmente, consideram-se aquelas decorrentes com eventos que visam os interesses comerciais; treinamento e/ou convenção de vendas, tanto com funcionários quanto com representantes da Empresa.

(...) omissis

Constam dos autos os recibos de pagamentos efetuados ao PALMAS CLUB pela empresa PALMAS AZULEJOS VARZEA DA PALMA S/A — fls. 245-2/153-2, assim como toda a documentação comprobatória das transações efetuadas com os empregados da empresa.

O benefício social que a empresa oferece aos funcionários é legal e não há nada na legislação pertinente que desabone seu funcionamento, tampouco que não permita sua dedução. É de se esclarecer que o contrato efetuado com o PALMAS CLUB não está em nome dos sócios, mas sim em nome da sociedade, o que permite concluir que todos os sócios e empregados usufruam de suas dependências.

Os documentos constantes dos autos — que são muitos — permitem-nos concluir que o benefício social é oferecido a todos os funcionários, indistintamente. Considerar este comportamento ilegal e desnecessário ao bom desempenho da empresa é absurdo, porque, como se sabe, estão intimamente atrelados o bom funcionamento da empresa e a satisfação social do funcionário e seus familiares. Isto não significa dizer que todas as despesas efetuadas com seus funcionários podem ser deduzidas da receita para determinação do lucro tributável.

Porém, não considero absurdo que a empresa pague despesas de confraternizações e de um clube recreativo para seus funcionários e que estas despesas, por irrisórias, não possam ser deduzidas da receita apurada.

21 – O voto paradigma parte do pressuposto fático que todas as despesas relacionadas com o clube foram suportadas pela empresa inclusive tal benefício era oferecido a todos os funcionários indistintamente e eram irrisórias.

22 – Ao contrário, no voto recorrido verificamos nessa parte o seguinte quadro fático, *verbis*:

“Em relação ao Clube Natura, que conta com serviços Salão de Beleza, Parque Aquático, Estúdio de Pilates, estrutura esportiva e social (fls. 1005 a 1008), tendo fim exclusivo de lazer, aplica-se o mesmo raciocínio acima exposto.

Não obstante, esgotando a matéria trazida aos autos no presente caso, esse espaço recreativo teria sido constituído pela Associação dos Empregados da Natura, sendo sua gestão de responsabilidade própria (fls. 1100) e, como se observa no seu Regimento Interno (ainda que aparente faltando a última folha) para que os funcionários frequentem as suas dependências é necessário, primeiro, submeter pleito de admissão à Diretoria (fls. 1100 e 1101):

(omissis)

Também é cobrada taxa mensal, descontada do salário do funcionário, para que este seja e continue sendo sócio desse clube:

(...) omissis

Não foi esclarecida a relação entre a Recorrente e a Associação de seus funcionários no que tange à propriedade e à manutenção do Clube Natura, assim como e principalmente a forma de pagamento das despesas deste, vez que a Associação cobra mensalidade e, por outro lado, sem ressalvas, alega-se ser a Empresa a responsável pela sua manutenção. Naturalmente, as mensalidades devem ter destino exclusivo à manutenção das dependências desse espaço da Associação de funcionários.

Mesmo que se possa presumir que a Recorrente subsidia parte dos gastos com as instalações (o que não foi alegado), a titularidade do clube, a dinâmica entre os pagamentos de mensalidades pelos empregados e o registro de despesas da Companhia com este espaço não foram esclarecidos.

Mas fica certo e inequívoco que o acesso e gozo do Clube Natura não é universal e automático por seus funcionários e colaboradores, demandando proposição de admissão de todos que desejam frequentá-lo, inclusive empregados diretos, a ser submetida ao crivo da Diretoria própria da Associação (que não se confunde com a Recorrente), o que, aliado ao pagamento de mensalidade, acaba por confirmar a indedutibilidade dessas despesas percebidas.”

23 – Pela avaliação acima, o voto recorrido, além de entender que a necessidade de tal dispêndio não foi demonstrada a teor do art. 299 do RIR/99, a Turma entendeu pela manutenção da glosa também pelo fato de não comprovação de tais despesas, e o fato do acesso a tal clube não ser universal e automático aos empregados da empresa.

24 - Portanto, ambos os acórdãos decidiram com base no quadro fático distinto e diante das especificidades do caso concreto, sendo que no presente, mesmo assim, haveria a necessidade de revolvimento de matéria fático probatória quanto ao segundo ponto destacado no voto recorrido, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais não é órgão revisor de provas, não lhe competindo efetuar juízo de reavaliação de provas o que dá ensejo ao não conhecimento do recurso especial interposto.

25 – Com relação aos demais pontos objeto de discussão, “**aplicação das regras de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**” entendo que comprovada a divergência e passo ao mérito.

Mérito

C) (terceira matéria) aplicação das regras de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL

26 – No mérito quanto a questão da aplicação das regras de dedutibilidade do IRPJ para a CSLL, entendo que o voto recorrido não merece reparos.

27 – A base legal da autuação foi a cláusula geral de dedutibilidade de despesas da apuração do Lucro Real, veiculada no art. 47 da Lei nº 4.506/64 (correspondente ao art. 299 do RIR/99), que trata das despesas operacionais, necessárias, usuais ou normais para as operações e transações da pessoa jurídica ou para a manutenção da fonte produtora.

28 – Nesse ponto a decisão recorrida tratou o tema da seguinte forma, *verbis*:

“Ainda alega a Recorrente que o critério de necessidade previsto no art. 299 do RIR/99 apenas e tão somente para o IRPJ, não foi incorporado pela legislação e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL. Para a dedução da base tributável dessa Contribuição, bastaria a prova da ocorrência da despesa.

Também sustenta que a ressalva do art. 13 da Lei nº 9.249/95 em relação ao conteúdo do art. 299 do RIR/99 claramente só é dirigida ao IRPJ, sob pena de planificação de sua base de cálculo com a da CSLL.

Diante disso, frise-se que este Conselheiro entende que inúmeras disposições da legislação tributária federal, referentes à apuração da base tributável pelo IRPJ, claramente, não são aplicáveis ao cálculo do montante devido de CSLL pelos contribuintes, não havendo dúvidas sobre a distinção legal de suas bases de cálculo.

Porém, especificamente a norma agora contida o art. 299 do RIR/99, regra geral de apuração fiscal e determinação do lucro tributável introduzida em 1964, não se apresenta como dispositivo exclusivamente dirigido ao IRPJ.

E, diferentemente da argumentação trazida pelo contribuinte, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando reza que, 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 [dispositivo original de veiculação da norma do art. 299 do RIR/99], fica claro o sentido de combinação, cumulação, das suas disposições, as quais versam sobre o mesmo tema.

Tendo o Legislador, no início daquela redação, expressamente determinado que as vedações previstas seriam incidentes tanto na apuração do IRPJ como da CSLL, não havendo um outro comando de exceção específica, não procede interpretação que implica no seu afastamento em relação à CSLL.

Assim, a conclusão de ineditabilidade das despesas aqui debatidas estende-se à base de cálculo da CSLL.

29 – Nesse caso de tais despesas entendo que aplicam-se também à CSLL, sendo que a 1ª Turma da CSRF em outras oportunidades já tratou do tema conforme interpretação do art. 299 do RIR e art. 13 da Lei 9.249/95 indicados no voto recorrido, no Ac. 9101-002.970 j. 05/07/2017 voto vencedor do I. Conselheiro Relator Rafael Vidal de Araújo que peço vênha para transcrição:

“Não discordo da recorrida quando esta afirma que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifou-se)

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que tal constatação não é suficiente para sustentar o pleito da recorrida de que as despesas desnecessárias não sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Isto porque o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 determina a adição, à base de cálculo da contribuição, das despesas consideradas desnecessárias:

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:

(...)

Observe-se que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, a que se refere o dispositivo reproduzido, é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999, que dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas.

Do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação."

30 – Na mesma esteira interpretativa quanto ao art. 13 da Lei 9.249/95 o entendimento no Ac. nº 9101-002.788 j. 9/05/2017 Relator Conselheiro André Mendes de Moura em que peço vênia para transcrição:

Sobre a extensão de regras do IRPJ na apuração da base de cálculo da CSLL, transcrevo excerto do Acórdão nº 9101-002.396, do Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional — que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL — e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

(...)

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

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:

[...]

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.'

Precisamente nesse contexto, para as despesas do caso concreto há expressa previsão legal para estender à CSLL as regras de dedutibilidade do IRPJ. A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que é a matriz legal do art. 299 do RIR/99.

E, no caso concreto, as despesas de natureza específica (como a do art. 304 do RIR/99), em tese, submetem-se às normas gerais previstas para as despesas dispostas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Para serem dedutíveis, devem ter os atributos de usualidade, necessidade e normalidade, além de outros requisitos especiais a depender do tipo do dispêndio. E, se o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 dispõe que não dedutíveis despesas que não preencham tais atributos, a despesas do caso concreto devem ser adicionadas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL."

31 – Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

D) (quarta matéria) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

32 – Essa matéria, apesar de conhecida na época do despacho de admissibilidade de 14/12/2017, ela foi sumulada apenas em 03/09/2018 e a conheço para negar-lhe provimento aplicando os termos da Súmula CARF nº 108 que reza:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

33 - Diante do exposto, conheço em parte do Recurso Especial e na parte conhecida nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso