



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10380.010072/2004-23
Recurso nº 157.198 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.312 – 1ª Turma**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria CSLL
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Construtora Marquise S.A.

CSSL. DESPESAS DESNECESSÁRIA. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, (Relatora), José Ricardo da Silva, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias - Relatora

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Redator designado

Participaram do presente julgamento: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, José

Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 107-09.219, proferido pela então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração exige IRPJ e CSLL, em razão de “001 – glosa de despesas operacionais relativas a perdas por aplicações financeiras no exterior não comprovadas” e “002 – Custos, despesas operacionais e encargos não necessários”, relativos aos anos-calendário de 1998 e 1999, respectivamente.

O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgado o lançamento procedente.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário e o Acórdão nº 107-09.219, o qual, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência do IRPJ em relação à glosa de despesa do exterior; por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência da CSLL em relação à glosa de despesas do exterior; e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência de CSLL a glosa de despesa de encargos não necessários. A decisão restou assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Não é nulo o auto de infração lavrado por pessoa competente e que possui todos os requisitos necessários à sua formalização. SUSTENTAÇÃO ORAL. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Na legislação que cuida do Processo Administrativo Fiscal, não há previsão para sustentação oral em sessão de julgamento de primeira instância. PERDAS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. Ante a falta de comprovação, com documentos hábeis e idôneos, confirma-se a glosa de despesas relativas a alegadas perdas em aplicações financeiras. Não estando caracterizado o evidente intuito de fraude, reduz-se a multa a 75%. DECADÊNCIA. IRPJ. PAGAMENTO DE DÍVIDAS DOS SÓCIOS. Por não preencherem os requisitos da necessidade e usualidade, não são dedutíveis as despesas relativas a pagamento de dívidas dos sócios da pessoa jurídica. CSLL - DECADÊNCIA – A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º. CSLL - As despesas comprovadas com base em documentação hábil e idônea não são adicionadas à base de cálculo da contribuição, ainda que consideradas desnecessárias às atividades da empresa.

Processo nº 10380.010072/2004-23
Acórdão n.º **9101-01.312**

CSRF-T1
Fl. 2

Em face do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, argumentando (i) pela constitucionalidade e legalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91; e (ii) pela incidência da CSLL sobre despesas operacionais consideradas não necessárias à sua atividade.

O despacho de fls. 738/740 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, apenas no tocante ao restabelecimento da CSLL sobre as glosas de despesas não necessárias. O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 752/767.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso é tempestivo e, por ter sido interposto em face de acórdão não unânime, proferido na vigência da Portaria MF nº 147/2007, anterior ao atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF 256/2009), foi determinado seu seguimento parcial em juízo de admissibilidade, pelo que conheço do Recurso no tocante à exoneração da CSLL sobre despesas não necessárias.

Conforme se verifica de sua própria ementa, o acórdão recorrido entendeu que as despesas comprovadas com base em documentação hábil e idônea não são adicionadas à base de cálculo da contribuição, ainda que consideradas desnecessárias às atividades da empresa. Isto porque, conforme o artigo 2º, § 1º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido, sem as mesmas limitações impostas ao IRPJ.

De outra parte, a d. Procuradoria afirma que, nos termos do artigo 229 c/c 340 do RIR/99, só podem ser deduzidas na apuração do lucro real as despesas necessárias à atividade da empresa. Defende que tal norma também seria aplicável à base de cálculo da CSLL.

Esclareço que não é objeto de Recurso Especial do contribuinte ou da d. Procuradoria a necessidade ou não da despesa glosada. A desnecessidade das despesas é fato que transitou em julgado. É objeto do Recurso Especial a afetação ou não da glosa de despesas de fato incorridas, mas entendidas como desnecessárias à base de cálculo da CSLL.

Na apuração do lucro real – base de cálculo do IRPJ - são indedutíveis as despesas consideradas desnecessárias à atividade da empresa, conforme previsão dos artigos 229 c/c 340 do RIR/99. Todavia, no âmbito da CSLL, notória a jurisprudência existente no sentido oposto, asseverando que não se aplica à base de cálculo da CSLL a glosa de despesas consideradas desnecessárias à consecução do objeto social da empresa, desde que comprovadamente incorridas, em razão da ausência de previsão legal para tal ajuste.

Neste aspecto, salutar um primeiro corte, diferenciando a despesa própria, que compõe a formação do lucro líquido, da despesa incorrida por conta e ordem de outrem. Se a despesa não é própria ou não foi incorrida, não há que se falar em ajuste por conta de juízo de necessidade, já que, *a priori*, ela não deve compor a apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração da CSLL. De outra parte, se a despesa é própria e incorrida, eventuais limites para a sua dedutibilidade, sob o fundamento de necessidade e usualidade, estampados no Regulamento do Imposto de Renda, aplicam-se *ex lege*, valendo-se somente para a carga tributária afetada pela disposição legal.

A distinção entre o IRPJ e a CSLL no que tange aos ajustes positivos ou negativos está na própria lei. Conforme dispõe o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, à CSLL se aplicarão as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas próprias, *verbis*:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/08/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 17/08/2012

por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 13/08/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinad

o digitalmente em 15/08/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 23/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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)

Verifica-se assim que, por expressa determinação legal, a apuração da base de cálculo da CSLL tem regras próprias, não se podendo aplicar automaticamente o quanto previsto para o IRPJ. É justamente o caso da dedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias.

Neste passo, a base de cálculo da referida contribuição é o lucro líquido, conforme prevê a Lei nº 7.689/88, apurado nos termos da lei comercial, com os ajustes especificamente previstos para a CSLL no § 1º do artigo 2º da mesma lei. Não havendo previsão para inclusão das despesas desnecessárias ou não dedutíveis do lucro real, a glosa efetuada para o IRPJ não afeta a CSLL, salvo se não se tratar de despesa comprovada ou própria.

É nessa linha que parece ter decidido o acórdão recorrido ao dispor que “as despesas comprovadas com base em documentação hábil e idônea não são adicionadas à base de cálculo da contribuição, ainda que consideradas desnecessárias às atividades da empresa”.

No caso concreto, não se infirma, ao contrário, a própria fiscalização afirma a existência da despesa. No que tange à natureza da despesa, também é fato inconteste que se tratou de assunção de dívida, por meio de escritura pública de transação, pela qual a Recorrida quita junta ao Banco BMC, em razão de negócio jurídico de que não participou, mas substituiu terceiro, liquidando dívida oriunda de execução de título executivo extrajudicial contra pessoas físicas, sócias da Recorrida.

A despeito de eventual discussão sobre a titularidade da dívida, o que afetaria, a meu ver, a dedutibilidade da despesa, verifico que a motivação do lançamento foi exclusivamente a ausência de necessidade e usualidade da despesa:

“Dado que se encontram no caso concreto totalmente ausentes os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade para lastrear a dedutibilidade das Despesas Operacionais, procede o Fisco à Glosa do valor indevidamente reconhecido como dedutível na espécie pela Construtora, posto que a mesma não procedera à ADIÇÃO ao Lucro Líquido do valor que o diminuiria de forma não permitida pela legislação tributária.”

Portanto, partindo da premissa que orientou o processo, acerca da existência e titularidade da despesa, importa saber se a glosa fundamentada em necessidade e usualidade, aplicável para o IRPJ, afeta também a base de cálculo da CSLL. Como já apresentei entendimento no sentido de que para a CSLL não há previsão que qualifique como “inedutíveis” os dispêndios considerados desnecessários à atividade da empresa, como ocorre com o IRPJ, não pode ser mantido o auto de infração.

No presente caso, no limite, poderia se entender que a pessoa jurídica remunerou os sócios, dos quais as dívidas foram assumidas, mas isto implica em outra motivação e, especialmente, em outros efeitos fiscais.

Pelo exposto, voto por NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da d.
Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2012.

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Redator designado.

Com a devida vênia da ilustre Relatora, ousou divergir do seu brilhante voto pelas razões que a seguir apresento.

Inicialmente, repiso que não há mais que se discutir se a despesa era ou não necessária, pois, como bem sustentou a Relatora: *“A desnecessidade das despesas é fato que transitou em julgado”*.

Assim, resta tão somente verificar se um pagamento realizado por mera liberalidade do contribuinte – despesa não necessária para manutenção da fonte produtora da renda – pode impactar a base de cálculo da CSLL.

Concordo com a Relatora que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 diferencia as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, logo, os ajustes ao lucro líquido para fins de apuração de um tributo não valem automaticamente para o outro, salvo quando a lei assim dispuser.

Ocorre, entretanto, que se aplicar, ao presente caso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o qual impõe ajustes comuns aos dois tributos, se não vejamos como dispõe tal artigo:

“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:

.....”

Ora, fica claro que o legislador ordinário submeteu, também, a CSLL à disposição do art. 47 da Lei nº 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas sim um princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio, qual seja, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, assim consideradas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O que se busca com tal norma é evitar que meras liberalidades das pessoas jurídicas, desvinculadas da sua atividade empresarial, sejam suportadas, em parte, por toda a sociedade, o que ocorreria caso fossem dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e CSLL.

Ademais, note-se que, se fosse para manter o art. 47 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência ao art. 47 em tela no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Assim, fica, clara, a intenção do legislador ordinário de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Em face do exposto, reafirmo o meu pedido de vênua à ilustre Relatora, para votar no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado

CÓPIA