



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

Processo nº 10380.010072/2004-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 9101-001.776 – 1ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2013
Matéria Embargos
Recorrente CONSTRUTORA MARQUISE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1999, 2000

EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Embargos por motivo de contradição, obscuridade e omissão só podem ser aceitos no caso de o Acórdão efetivamente se revelar contraditório ou não ter analisado com clareza alguma alegação constante do recurso. Caracterizada concretamente algumas das hipóteses retro-citadas, impõe-se o acolhimento dos embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, acolher os embargos de declaração. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Marcos Aurélio Pereira Valadão, João Carlos de Lima Júnior, Otacílio Dantas Cartaxo; 2) Por maioria de votos, embargos providos para retificar o acórdão embargado com efeitos modificativos. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Esteve presente ao julgamento e procedeu à sustentação oral o representante da Fazenda Nacional Moisés de Souza Carvalho Pereira e o patrono da embargante, Sérgio Silveira Melo, Identidade: 2198236 IIP-RJ

(Assinado digitalmente)
Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(Assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente).

Relatório

Contra a empresa antes nominada foi lavrado o auto de infração de fls. 07 indicando as seguintes infrações:

"001 - glosa de despesas operacionais relativas a perdas por operações financeiras no exterior não comprovadas, no ano-calendário de 1998" e,

"002 custos, despesas operacionais não necessários, no ano-calendário de respectivamente."

Apresentada impugnação, a Delegacia Regional de Julgamento - DRJ manteve o lançamento que foi desafiado por recurso ordinário apreciado pelo acórdão de fls. 743 e seguintes da 7ª Turma do então Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, acolheu a decadência em relação ao IRPJ em relação à glosa de despesas no exterior; por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência da CSLL em relação à glosa de despesas no exterior; e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para excluir da exigência da CSLL a glosa de despesas e encargos não necessários. A decisão, nos pontos relevantes ao exame da matéria, pode ser sintetizada com a seguinte ementa:

"AUTO DE INFRAÇÃO. (.....)

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.

CSSL 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 146.7339-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.”

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial argumentando: (i) que nos termos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 o prazo decadencial da CSLL era decenal; (ii) pela incidência da CSLL sobre despesas operacionais consideradas não necessárias.

O despacho de fls.738/740 deu seguimento parcial ao Recurso Especial no tocante ao restabelecimento d CSLL, sobre as glosas de despesas não necessárias.

Com contrarrazões os autos foram remetidos à CSRR que, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Especial, cujo entendimento do acórdão pode ser sintetizado com a seguinte ementa:

CSSL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 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 princípio lógico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei 4.506/64.

Dentre os fundamentos do acórdão embargado, transcrevo as seguintes passagens:

(i) 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.

(ii) 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 (...)

(iii) 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.

(iv) 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 (...)

Intimada, de forma tempestiva, a parte interessada apresentou os embargos de declaração de fls. 859 e seguintes, alegando a existência de obscuridade e contradição no voto do redator designado Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. Dentre outros fundamentos, à fl. 863, aduziu que "*Quisesse o legislador que as regras aplicáveis ao IRPJ, previstas no artigo 47, da Lei nº 4.504, de 1964, fossem aplicadas também à CSLL, teria ele se expressado de forma clara e objetiva, como sempre devem ser as normas no direito Tributário, notadamente aquelas relacionadas aos elementos essenciais do lançamento - (....)*".

Em face do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior não mais integrar o Colegiado, os autos foram distribuídos a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, - Relator

Os embargos são tempestivos e apontam situação que merece ser esclarecida, qual seja, quais os fundamentos que sustentam que as despesas efetivamente comprovadas, ainda que consideradas desnecessárias às atividades, devem compor a base de cálculo da CSLL.

A questão em pauta exige que se aprecie o alcance do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 e art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995.

Lei nº 4.506, de 1964

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.

Lei nº 8.981, de 1995.

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 artigo 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Lei nº 9.249

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 artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

O artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, elenca as deduções que são vedadas para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, assim especificadas:

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

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 2º. Poderão ser deduzidas as seguintes doações.

(...)

A questão a ser enfrentada é se as despesas efetivamente comprovadas, como é o caso dos autos, **que não se incluem em nenhuma das vedações acima elencadas**, podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL.

Ao tratar a questão, conforme passagem abaixo transcrita, o voto vencedor do acórdão embargado entendeu que a CSLL também estaria sujeita às disposições do artigo 47 da Lei nº 4.506, 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.

A embargante sustenta que há contradição, pois a CSLL possui regras próprias, visto que o artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao usar as expressão "independentemente do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964", não levou em consideração este dispositivo.

A propósito do tema, reproduzo os seguintes fundamentos do voto da Conselheira Karem Jureidini Dias (fl. 849):

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 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.

ISSO POSTO, acolho os embargos, atribuindo-lhes efeitos infringentes, para reconhecer que na base de cálculo da CSLL deduz-se todas as despesas efetivamente comprovadas, desde que próprias da empresa, não havendo fundamento legal para inclusão das despesas, efetivamente existentes, só que consideradas não necessárias.

(Assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva