



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10972.720010/2013-54
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.092 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃO COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigma*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA JULGADA DE ACORDO COM A SÚMULA CARF Nº 108.

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, considerando que a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº 108 (“*Incidem juro moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”), o recurso especial não deve ser conhecido nesse ponto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. GLOSA DE DESPESA NÃO NECESSÁRIA. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

Por se tratar de exigência reflexa, realizada com base na glosa de despesa considerada não necessária à luz do artigo 299 do RIR/1999, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ aplica-se à CSLL, tendo em vista que a regra geral de dedutibilidade também se aplica para fins de apuração da base de cálculo da aludida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, acordam em dele conhecer parcialmente, apenas em relação à matéria “inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL”; votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento do recurso do Contribuinte, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andrea Duek Simantob. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento; votaram pelas conclusões, quanto ao mérito do recurso do Contribuinte, os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca, e, por fundamentos distintos, as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andrea Duek Simantob. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais (fls. 2.802/2.836 e 3.102/3.151) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração, em face do Acórdão n.º **1301-002.489** (fls. 2.736/2.800), que deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESA DESNECESSÁRIA. ENCARGOS FINANCEIROS ASSUMIDOS. RECURSOS TRANSFERIDOS À SÓCIA OCULTA. FALTA DE PROVA.

Deve ser afastada a glosa de despesa financeira quando não provada a acusação de que a fiscalizada assumira encargos financeiros para a obtenção, no mercado, dos recursos transferidos a outra pessoa jurídica, parceira oculta em sociedade em conta de participação.

DESPESA DESNECESSÁRIA. MÚTUO À SUBSIDIÁRIA NO EXTERIOR. IOF/CÂMBIO. VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. COMPROMISSO DE INDENIZAÇÃO.

É vedada a dedução, na base de cálculo do IRPJ, do IOF/Câmbio e da variação monetária passiva decorrentes de mútuos a subsidiárias no exterior, quando estas assumem o compromisso de indenizar a mutuante contra todas as perdas e despesas

surgidas com a aplicação dos citados contratos, além de reembolsá-la por quaisquer impostos ou encargos cobrados sobre tais empréstimos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESA DESNECESSÁRIA. MÚTUO À SUBSIDIÁRIA NO EXTERIOR. IOF/CÂMBIO. VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. COMPROMISSO DE INDENIZAÇÃO.

É vedada a dedução, na base de cálculo da CSLL, do IOF/Câmbio e da variação monetária passiva decorrentes de mútuos a subsidiárias no exterior, quando estas assumem o compromisso de indenizar a mutuante contra todas as perdas e despesas surgidas com a aplicação dos citados contratos, além de reembolsá-la por quaisquer impostos ou encargos cobrados sobre tais empréstimos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Por bem resumir o litígio, reproduzo parcialmente o despacho de fls. 3.417, complementando-o no final:

2. Trata-se de Auto de Infração de glosa de despesas desnecessárias de empréstimos repassados nos valores de R\$11.233.024,71 e R\$7.776.955,76 para os anos-calendário 2008 e 2009 respectivamente e despesas desnecessárias de IOF/Câmbio e variações monetárias passivas decorrentes de mútuo à subsidiária no exterior no valor de R\$39.298.882,60 no ano-calendário 2009.
3. A autuação foi integralmente mantida no julgamento de primeira instância, conforme Acórdão de fls. 2480 a 2518.
4. Foi apresentado Recurso Voluntário pelo contribuinte (fls. 2524 a 2581) e Contra-razões ao recurso voluntário pelo Representante da Fazenda Nacional (fls. 2591 a 2609).
5. Consoante o Acórdão de segunda instância (fls. 2736 a 2800), foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário (...)

Em relação ao valor exonerado, a PGFN interpôs recurso especial (fls. 2.802/2.836), que foi assim admitido pelo despacho de fls. 2.840/2.850:

(...)

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à interpretação dos critérios de dedutibilidade da despesa financeira referidos no art. 299 do RIR.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º **1102-000.940** e o de n.º **1401-001.367**, cujas ementas dispõem o seguinte, na parte que interessa:

Paradigma 1 - Acórdão n.º 1102-000.940:

(...)

Paradigma 2 - Acórdão n.º 1401-001.367:

(...)

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. DESPESAS FINANCEIRAS RELATIVAS A EMPRÉSTIMOS REPASSADOS. GLOSA.

Tendo a pessoa jurídica emprestado determinada importância à sua coligada e, no mesmo período, contraído empréstimo bancário a taxas de juros superiores, este financiamento não pode ser tido como necessário e, conseqüentemente, as despesas dele oriundas são passíveis de glosa.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. CONTRATO HÍBRIDO. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS E AFAC.

Em se tratando de um contrato híbrido de conta-corrente (mútuo) e AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva do saldo do conta-corrente que foi integralizada.

IOF. CONTRATO HÍBRIDO. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS E AFAC.

Verificada a existência de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, regular é a exigência do IOF incide sobre tais operações. Em se tratando de um contrato híbrido de conta-corrente (mútuo) e AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva do saldo do conta-corrente que foi integralizada.

(...)

Excerto do TVF, indicado pela Recorrente para demonstrar a situação fática do acórdão recorrido objeto do presente recurso:

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Verificamos na contabilidade do contribuinte, que nos anos-calendário 2008 e 2009, o mesmo promoveu a captação de empréstimos onerosos (Financiamentos Passivos) e, no mesmo período, concedeu empréstimos de mútuo a pessoas ligadas e a outras empresas (Financiamentos Ativos).

Ocorre que não exigiu dos beneficiários dos seus empréstimos, o ressarcimento dos ônus dos encargos financeiros por ele suportados na mesma proporção dos capitais repassados, como restou demonstrado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 07/06/2013 (fls. 720 a 792), para o ano-calendário 2008, no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 10/06/2013 (fls. 793 a 845) e no Tópico III-DESCRIÇÃO DOS FATOS, no qual foram analisadas as respostas apresentadas pelo contribuinte em 01/07/2013 e feitas as devidas correções na apuração dos valores das despesas indedutíveis.

Nesses Termos restou demonstrada toda a sistemática de cálculo adotada para a apuração das despesas não necessárias.

Portanto, os valores de R\$11.233.024,71 e R\$7.776.955,76 caracterizam despesas não dedutíveis na apuração do resultado do contribuinte para os anos-calendário 2008 e 2009 respectivamente.

Não são dedutíveis do lucro da repassadora os encargos financeiros atinentes às parcelas de empréstimos repassados, se a repassadora não exigir das receptoras dos repasses o ressarcimento dos ônus na proporção dos capitais repartidos. A falta de necessidade da despesa decorre do fato de que o contribuinte assumiu encargos mais pesados junto a várias instituições financeiras, repassando valores a outras empresas com encargos menores ou inexistentes. Tal operação não faz parte do objeto da empresa, por isso o excesso de encargo assumido é desnecessário. As outras empresas poderiam ter obtido o empréstimo diretamente junto à instituição financeira, sem usar o sujeito passivo como intermediário, dividindo com ele a assunção dos encargos. (Destacou-se)

Seguem trechos do voto condutor do paradigma 1, que segundo a Recorrente, "deixam claro que despesas decorrentes de empréstimos repassados são desnecessárias":

Excerto do Paradigma 1:

(...)

Excerto Paradigma 2 (1401-001.367) - em relação à desnecessidade das despesas financeiras:

(...)

Nesse passo e a grosso modo, despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita, sendo tal conceito taxativo e excludente, pois tudo que não concorrer para se conseguir receita está fora do seu campo semântico. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio e do lucro, ou seja uma mera liberalidade. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.

É nesse contexto que se insere o fato incontestado de que a empresa tomava recursos externos pagando juros reais de mercado e os repassava a empresas coligadas/interligadas cobrando, valores representativamente inferiores no ano-calendário 2007, e não se cobra nada nos anos posteriores. Os juros por ela pagos sobre os financiamentos foram deduzidos como despesas financeiras e glosados pela fiscalização no tanto que ultrapassou os juros ativos apropriados pelas controladas, o que se deu apenas em 2007, pois nos anos seguintes a contribuinte muda de "estratégia" e passa a justificar tais operações como se Adiantamento para Futuro aumento de capita o fosse (AFAC), a partir daí então sem cobrança de juros.

Em primeiro lugar, cabe aqui destacar que a infração 1 está subdividida em dois grupos com características próprias e circunstâncias particulares:

- 1) 11205003 CODEMIG IMPOSTOS" (conta do ativo - empréstimos ativos) e
- 2) "11205008 CODEMIG – ACC" e "11205009 CODEMIG – ACE

Eis abaixo trechos do voto condutor apontando essas especificidades e que foram analisadas de forma também separadas:

(...)

A Fiscalização considerou que os empréstimos concedidos pela recorrente, que importam ao presente feito, para os fatos ocorridos no ano calendário de 2008, são aqueles lançados com os códigos "11205003 CODEMIG IMPOSTOS", "11205008 CODEMIG – ACC" e "11205009 CODEMIG – ACE". Portanto, pelo ponto de vista da Fiscalização, a recorrente teria assumido dívidas, incorrendo em despesas financeiras, para conceder os empréstimos contabilizados com as siglas acima.

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 01/02/2013 (TCIF 01/02/2013), às fls. 624/633, a Fiscalização formulou suas conclusões decorrentes da análise das precitadas contas, após colher informações da recorrente, no curso da investigação. Na oportunidade, vejam-se as impressões consignadas pela Fiscalização sobre a conta "11205003

Em função de suas particularidades diferenciadas, a admissibilidade também será tratada de forma apartada.

1) 11205003 CODEMIG IMPOSTOS" (conta do ativo - empréstimos ativos)

A esse respeito, assim dispôs o acórdão recorrido:

(...)

A Fiscalização considerou que os empréstimos concedidos pela recorrente, que importam ao presente feito, para os fatos ocorridos no ano calendário de 2008, são aqueles lançados com os códigos "11205003 CODEMIG IMPOSTOS", "11205008 CODEMIG – ACC" e "11205009 CODEMIG – ACE". Portanto, pelo ponto de vista da Fiscalização, a recorrente teria assumido dívidas, incorrendo em despesas financeiras, para conceder os empréstimos contabilizados com as siglas acima.

No Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 01/02/2013 (TCIF 01/02/2013), às fls. 624/633, a Fiscalização formulou suas conclusões decorrentes da análise das precitadas contas, após colher informações da recorrente, no curso da investigação. Na oportunidade, vejam-se as impressões consignadas pela Fiscalização sobre a conta "11205003

Da situação fática não assemelhada

No recorrido, segundo a fiscalização, o contribuinte contraiu empréstimo com terceiros (instituições financeiras) e a fiscalização entendeu que tais empréstimos foram repassados à pessoa ligada (sócio participante da SCP), sem o correspondente repasse dos encargos financeiros.

Não há dúvidas que os acórdãos paradigmas, de uma forma geral, também trataram de caracterizar como despesas desnecessárias os valores dos encargos financeiros assumidos pelo contribuinte referentes às parcelas de empréstimos repassados a empresas ligadas/sócios. Até este ponto as situações são assemelhadas.

Entretanto, existem circunstâncias particulares relevantes no recorrido, para este item em específico, não encontrados nos paradigmas que foram determinantes para o provimento parcial do primeiro e não existindo nos paradigmas.

(...)

No Voto condutor, após transcrever todos os argumentos do contribuinte esclarecendo as especificidades do caso, conclui o relator pelo provimento desta infração partindo da premissa de que **não ficou provado pela fiscalização o nexos causal entre os empréstimos e os supostos repasses feitos a título da rubrica ora tratada (CODEMIG IMPOSTOS)**, sem encargos financeiros.

Eis abaixo trechos do voto condutor apontando essa especificidade:

(...)

CODEMIG IMPOSTOS”:

Perceba-se que o cerne da autuação reside na desnecessidade das despesas financeiras incorridas na captação de recursos financeiros, no mercado, para a concessão dos empréstimos. Ora, se os créditos representados na conta “11205003 CODEMIG IMPOSTOS” não decorreram da tomada de empréstimos para a obtenção de numerário transferido à CODEMIG, mas de pagamentos excedentes a valores determinados pela lei ou pelo contrato, não há entre aqueles créditos e as despesas financeiras de que se cogita o menor ponto de contato. Nesse sentido, a solução para o deslinde da controvérsia se deriva do reconhecimento da falsidade da premissa.

Reitere-se, pois, para não restar dúvida: o raciocínio da Fiscalização está assentado na afirmação de que são desnecessárias as despesas financeiras geradas na assunção de empréstimos destinados a terceiros, na parte excedente às receitas financeiras. Mas o que se constata é o fato de que o suposto crédito da conta “11205003 CODEMIG IMPOSTOS” não foi gerado por empréstimo contratado no mercado. Assim, uma vez ausente mínima evidência empírica de que os créditos indicados conservam uma relação, direta ou próxima, de causa e consequência com os mútuos contratados, deve-se acolher o pleito da recorrente, quanto à questão apreciada. (...) (Destacou-se).

Como se vê, as circunstâncias encontradas nos referidos acórdãos (paradigmas e recorrido) **são distintas**, motivo pelo qual se explica o provimento no recorrido e a negativa dele nos paradigmas.

Na verdade, pode-se dizer até que há convergência de entendimento, na medida em que em momento algum deste item o recorrido questionou a premissa levantada pelo fiscal de que encargos repassados de terceiros a pessoas ligadas não poderiam ser assumidos como despesas próprias. Este não foi o foco do recorrido e nem a premissa questionada pela recorrente, mas sim uma outra questão prejudicial: **a identificação dos repasses em virtudes das características próprias da rubrica contábil levada em consideração pela fiscalização e o método de identificação do seu quantum.**

Outrossim, o questionamento levantado recorrido a respeito do método indireto de proporcionalização dos saldos (repassados/captados) foi utilizado apenas como um argumento a mais e em reforço ao argumento principal retratado nos parágrafos anteriores.

Portanto, a divergência não foi demonstrada para este item, em função da falta de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

2) Rubricas “11205008 CODEMIG – ACC” e “11205009 CODEMIG – ACE”

Neste item, diferentemente do anterior, o recorrido não discordou do nexo causal que pode haver entre os empréstimos (ACC e/ou ACE) e os repasses. Isso quer dizer que as especificidades levadas em consideração no item anterior e relacionados com o fato de se tratar de uma SCP não foram importantes para o deslinde deste item, não sendo um obstáculo para que os fatos relevantes sejam considerados neste caso como sendo assemelhados.

Discordou-se apenas da vinculação feita de forma "presumida" pela fiscalização através da utilização do **método indireto da proporcionalização** entre o que foi efetivamente captado e repassado a título de empréstimo, a fim de se encontrar o real valor dos encargos financeiros repassados e considerados desnecessários.

Eis o trecho do voto condutor que demonstra essa situação, em relação apenas às rubricas “11205008 CODEMIG – ACC” e “11205009 CODEMIG – ACE”:

Em sua peça de defesa, a recorrente colaciona os argumentos abaixo, quanto aos alegados créditos decorrentes da contratação de ACC e ACE:

a) tudo o quanto já visto aplica-se à acusação fiscal relacionada aos recursos provenientes de operações de adiantamento sobre contrato de câmbio ("ACC") e adiantamento sobre contrato de exportação ("ACE");

b) contudo, a recorrente não concedeu qualquer empréstimo à CODEMIG, a teor do que foi dito, em linhas precedentes;

c) os valores atinentes aos ACE e ACC contratados pela recorrente, enquanto sócia ostensiva da SCP, são distribuídos à CODEMIG, o que se dá única e exclusivamente em cumprimento à "certidão de arquivamento dos critérios para a determinação do lucro líquido da CBMM" (doc. 04 da impugnação), citada anteriormente;

(...)

Ora, se a recorrente reconheceu em sua escrita comercial uma parcela dos financiamentos derivados de ACC e ACE que atribuiu à CODEMIG, é extremamente provável que nessa parcela estivessem incluídos, na mesma proporção dos financiamentos repassados, os encargos gerados até a liquidação dos ACC e ACE. Ainda que, porventura, não fosse possível descortinar o montante desses encargos pelo exame da contabilidade – o que me parece improvável – em qualquer circunstância remanesceria a possibilidade de se efetuar tal apuração a partir dos contratos de ACC e ACE, dos quais a recorrente destacara uma parte da respectiva obrigação para exigí-la de sua parceira na SCP, adotando como norte a ideia de que, nas exigências à sócia oculta contabilizadas nas contas “0011205008CODEMIGACC” e “0011205009CODEMIGACE”, está inserido um fragmento dos encargos que foram acrescidos aos valores originalmente recebidos do banco.

Em síntese, caberia à Fiscalização adicionar ao lucro líquido, para fins de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a parte dos encargos efetivos transferida à CODEMIG, levando em conta as transferências reais, com o suporte da contabilidade e/ou dos próprios contratos de ACC e ACE. No entanto, a Fiscalização se aventurou pelo caminho da inferência baseada no que denominou “proporção dos empréstimos repassados”, que é o resultado da relação percentual entre a “média ponderada dos saldos de empréstimos ativos” e a “média ponderada dos saldos de empréstimos passivos”.

(...)

Em suma, provejo o recurso quanto à integralidade da primeira infração -custos, despesas operacionais e encargos - despesas não necessárias. (Destacou-se)

No primeiro Paradigma (Acórdão n.º 1202-000.96) não se encontra tal discussão, muito embora na atuação tenha sido utilizada a taxa média dos empréstimos tomados pela empresa, tal circunstância não foi debatida no paradigma, motivo pelo não há que se falar em divergência nesse aspecto.

Entretanto, no segundo paradigma (Ac. n.º 1401-001.367), tal discussão ocorreu e os entendimentos a esse respeito foram antagônicos.

Enquanto no recorrido, a turma discordou da forma de cálculo adotada na autuação, no sentido de proceder com a proporcionalização dos empréstimos repassados (ACC e ACE) a fim de alcançar o montante de despesas financeiras indedutíveis; no segundo paradigma (Ac. n.º 1401-001.367), **em situação assemelhada**, envolvendo também o repasse de empréstimos a empresas ligadas sem assunção/assunção a menor de ônus financeiro pela beneficiada, em sentido diverso foi negado provimento ao recurso, **mesmo sob a circunstância questionada pelo contribuinte de se utilizar de método de cálculo indireto, por proporcionalização, para se chegar nas despesas financeiras efetivamente glosadas.**

Eis o trecho do paradigma que se mostra divergente do recorrido:

"Outrossim, cabe salientar que o critério utilizado pelo fiscal, bem assim o presente julgamento na parte em que se deu provimento parcial, procurou-se respeitar o princípio da proporcionalidade. Por óbvio, que qualquer critério que se utilize, independente de quem o elabore, envolvendo situações que ensejam a aplicação desse princípio está sujeito a vieses que podem se afastar um pouco da perfeita realidade. Porém, não vejo inadequação do que foi traçado pelo fiscal, inclusive procurando fazer um levantamento de saldos diários; consolidação através de médias ponderadas mensal e anual e não médias simplesmente aritméticas, como colocou o Parecerista Sr. Ariovaldo dos Santos."

Como visto, os acórdãos recorrido e paradigma trataram da caracterização como despesas necessárias dos valores dos encargos financeiros referentes às parcelas de empréstimos repassados para terceiros ligados, divergindo apenas quanto ao critério de cálculo apuração das receitas financeiras a serem tributadas (método por proporcionalização).

Portanto, está caracterizada a divergência jurisprudencial para este item, mas apenas através do segundo paradigma (Ac. n.º 1401001.367).

(...)

Cientificado do Acórdão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.864/2.884) - que foram rejeitados com base no despacho de fls. 3.080/3.091 – e ofereceu contrarrazões (fls. . 2.926/2.949), sustentando que:

o recurso especial da PGFN não pode ser conhecido em sua integralidade, seja pela ausência de similitude fática entre o acórdão n. 1301-002489 e os paradigmas colacionados a guisa de divergência, conforme reconhecido pelo despacho que examinou sua admissibilidade; seja por seu objeto não versar sobre divergência de interpretação jurisprudencial, mas matéria de prova, cujo revolvimento escapa às atribuições regimentais desta ilustre Câmara Superior de Recurso Fiscal – CSRF.

Outrossim, também quanto ao mérito da questão em tela não devem ser acatadas as razões recursais sustentadas pela Fazenda, de modo que, no caso de seu recurso especial vir a ser conhecido por essa d. CSRF – o que se admite apenas em caráter argumentativo – deve ser o mesmo improvido, mantendo-se a decisão exarada pelo acórdão n. 1301-002489, na parte em que reconheceu a irregularidade das glosas realizadas sobre as despesas financeiras decorrentes de seus pré-contratos de exportação.

Também interpôs recurso especial (fls. 3.102/3.151), tendo sido este admitido parcialmente, nos seguintes termos (fls. 3.385/3.405):

(...)

A recorrente alega a divergência com relação a três matérias, quais sejam, sinteticamente:

1) Dedutibilidade das despesas com IOF e variação cambial passiva decorrentes de contratos de mútuo;

- 2) Não extensão, para a CSLL, da indedutibilidade das despesas consideradas desnecessárias ao IRPJ;
- 3) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Isto posto, passa-se à exposição e análise das divergências arguidas.

1ª divergência: Dedutibilidade IOF e variação cambial

(...)

Não configurada a divergência alegada, portanto, também com relação ao segundo paradigma.

2ª divergência: Inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL

Transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida com relação a este ponto:

“2.2. A inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSL

Todas as razões acima expostas em relação ao descabimento da glosa fiscal, como visto, são aplicáveis aos dois tributos aqui em discussão, na medida em que, ao contrário do que alega o fisco, são perfeitamente dedutíveis da base de cálculo dos dois impostos, seja por haver regra expressa autorizando sua dedução (artigos 375, 377 e 378 do RIR/99), como por estarem em consonância com os critérios estipulados pela regra geral do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

Mas, com relação ao lançamento da CSL, com muito mais razão se impõe o seu cancelamento, uma vez que, segundo entendimento estratificado na jurisprudência do antigo 1- Conselho de Contribuintes, o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, no qual está baseada a presente autuação, qual seja, o art. 47 da Lei n. 4506, restringe-se apenas ao imposto de renda, não se aplicando à contribuição em foco.

Com efeito, no momento em que essa lei foi promulgada, a CSL não existia em nosso ordenamento jurídico, o que somente veio a ocorrer em 1988, com o advento da Lei n. 7689, de 15.12.1988.

Ademais, as regras legais, que regulam a incidência do IRPJ, a princípio, não são autoaplicáveis na determinação da base de cálculo da CSL. Analisando a sistemática das leis que tratam desses dois tributos, verifica-se que as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas ao lucro líquido, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento perante esses tributos, ele o fez expressamente.

Apesar disso, o acórdão recorrido acabou mantendo a glosa das despesas em foco, também para fins de apuração da CSL, sob o argumento de que *"com a edição do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, se dúvida antes houvesse, desde então deixaria de haver, definitivamente, porquanto o dispositivo mencionado claramente evoca o artigo 47 da Lei nº 4.402/1964 para disciplinar as deduções da base de cálculo da CSLL"*.

Ocorre que a afirmação acima destoa do entendimento que se firmou na jurisprudência administrativa, no sentido de que o art. 47 da Lei n. 4506, base legal do art. 299 do RIR/1999, não se aplica à CSL, em face da ausência de norma legal que estenda a sua hipótese a essa contribuição.

Com efeito, esta 1ª Turma da CSRF já se posicionou nesse sentido, concluindo que *"o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ"*, e não à CSL, conforme pode ser visto no acórdão n. 9101-001510 (doc. 6), de 20.11.2012, cuja ementa traz o seguinte:

"APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real".

A decisão do acórdão recorrido também diverge do quanto decidiu o acórdão n. 101-97072 (doc. 7), proferido em 17.12.2008, cuja a ementa foi vazada nos termos seguintes:

(...)

CSLL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DEDUTIBILIDADE. A base de cálculo da CSLL é o resultado do período, apurado na forma da legislação comercial, ajustado na forma da legislação específica (artigo 2º da lei nº 7.689/1988). As despesas desnecessárias

são indedutíveis para o IRPJ, não o sendo para a CSLL por falta de expressa previsão legal, desde que a efetividade da realização da despesa reste comprovada por documentos hábeis e idôneos."

Como visto, segundo a jurisprudência administrativa, não sendo aplicável o art. 47 da Lei n. 4506 à determinação da base de cálculo da CSL, por ausência de determinação legal expressa estendendo seu critério à apuração da base de cálculo da CSL, deve-se aceitar a dedução de todos os dispêndios incorridos pelas pessoas jurídicas para os quais não haja norma específica na legislação restringindo a sua dedutibilidade.

(...)

Já quanto à divergência entre o entendimento exarado pelos paradigmas e o acórdão aqui recorrido, o trecho que se transcreve a seguir é suficiente para demonstrar sua ocorrência, a franquear a análise deste recurso por esta D. CSRF também quanto a este ponto. Confira-se:

(...)

Passo à análise.

Neste caso, a divergência jurisprudencial entre os casos confrontados encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, trata-se aqui de mera questão de direito, qual seja, saber se as despesas consideradas indedutíveis para fins de IRPJ, por força do quanto disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 (base legal do art. 299 do RIR/99) — critério da necessidade, usualidade, e normalidade das despesas operacionais — devem também ser consideradas indedutíveis, ou não, para fins da CSLL.

Trata-se, ademais, de questão específica e autônoma, com relação àquela analisada no primeiro ponto de divergência alegado, ainda que as despesas analisadas nesta segunda divergência sejam *as mesmas* da primeira divergência, e que o dispositivo legal acerca do qual paira a divergência seja também *o mesmo*. Ademais, o ponto foi devidamente prequestionado, como o demonstra o seguinte excerto do acórdão recorrido, *verbis*:

"No que diz respeito à autuação por infração à legislação da CSLL, tais são os argumentos da recorrente:

a) com relação ao lançamento de ofício da CSLL, com muito mais razão se impõe o seu cancelamento, uma vez que, segundo entendimento estratificado na jurisprudência do antigo 1º Conselho de Contribuintes, o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, no qual está baseada a presente autuação, qual seja, o art. 47 da Lei nº 4.506, restringe-se apenas ao imposto de renda, não se aplicando à contribuição em foco;"

O referido artigo, conforme cediço, veicula norma geral, aplicável a todas as despesas ditas operacionais. Por este motivo, irrelevante o fato de que a natureza específica das despesas não seja a mesma nos casos paradigmáticos (comissões sobre viagens, no acórdão 9101-001.510, e despesas com patrocínio, no acórdão 101-97072) que aquela das despesas do caso dos autos (IOF e variação cambial passiva decorrentes de mútuos). Basta que se tratem todas de despesas consideradas *operacionais*, em cada caso, como de fato ocorre.

E a decisão, conforme demonstrado pela recorrente, se deu em sentido divergente. Enquanto o acórdão recorrido considerou o referido dispositivo aplicável também à CSLL (senão por força do artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, ao menos com certeza a partir da edição do art. 13 da Lei nº 9.249/1995), os paradigmas apresentados, por sua vez, *analisando fatos geradores ocorridos após a edição de ambas as mencionadas leis*, afirmaram a inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL, por *falta de previsão legal*.

Deve ter seguimento o recurso especial com relação a este ponto, portanto.

3ª divergência: Juros de mora sobre a multa de ofício

Transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida com relação a este ponto:

(...)

Enquanto o acórdão recorrido sustenta a incidência de juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício proporcional, os acórdãos paradigmas, em sentido diametralmente oposto, sustentam que os juros de mora incidem apenas sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício proporcional aplicada.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (*juros sobre a multa de ofício*).

(...)

Em seguida a contribuinte informou sua **desistência parcial** (cf. petição de fls. 3.426/3.427), *apenas no que concerne à discussão do cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício, especificamente em relação aos débitos de IRPJ*.

Registra ainda que “quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício exigida sobre os débitos de CSL, assim como a questão sobre a aplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSL, a requerente informa não estar renunciando à sua discussão, reafirmando os termos de seu recurso especial acerca dessas duas matérias, as quais permanecem sujeitas ao julgamento desta colenda CSRF”.

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 3.432/3.532). Pugna pelo não conhecimento recursal em razão de ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e *paradigma* e, no mérito, pede a manutenção da decisão ora recorrida nesse particular.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e parcialmente transcrito a seguir:

Art. 67. 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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal estamos diante de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância”, justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração, por parte do recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o paradigma*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, pode-se dizer que a similitude fático-jurídica, enquanto critério decisivo para aferir o cumprimento ou não do ônus de demonstrar a divergência jurisprudencial necessária ao manejo especial, se faz presente quando, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador possa criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como divergente reformaria o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado paradigma não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida – o que ocorre costuma ocorrer quando a comparação dos casos assinala uma diferença fática significativa -, não há que se falar em divergência jurisprudencial.

Pois bem.

Recurso especial da PGFN

A PGFN, no recurso especial (fls. 2.802/2.836) assim motivou o seu cabimento:

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, **mais especificamente no tocante ao art. 299, do RIR,**

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF.

Nesse ponto, o Fisco entendeu que os valores de R\$ 11.233.024,71 e R\$ 7.776.955,76 caracterizam despesas não dedutíveis na apuração do resultado do contribuinte para os anos-calendário 2008 e 2009, respectivamente, pois não são dedutíveis do lucro da repassadora os encargos financeiros atinentes às parcelas de empréstimos repassados, se a repassadora não exigir das receptoras dos repasses o ressarcimento dos ônus na proporção dos capitais repartidos. Esse tipo de operação não faz parte do objeto da empresa, por isso o excesso de encargo assumido é desnecessário.

A decisão recorrida, por sua vez, afastou a glosa de despesa financeira por entender que a atuada não assumiu encargos financeiros para a obtenção dos recursos transferidos à pessoa jurídica parceira em sociedade em conta de participação.

É o que se depreende do voto condutor a seguir transcrito:

(...)

Em contraponto, em caso em tudo semelhante ao ventilado neste feito, o aresto colacionado como paradigma adotou tese jurídica diversa do acórdão recorrido. Eis a ementa do julgado:

(...)

Colaciona-se, ainda, o acórdão de nº 1401-001.367, que, diversamente do acórdão recorrido, entendeu serem desnecessárias as despesas financeiras relativas a empréstimos repassados.

(...)

Seguem trechos do voto que deixam clara que despesas decorrentes de empréstimos repassados são desnecessárias.

Nesse passo e a grosso modo, despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita, sendo tal conceito taxativo e excludente, pois tudo que não concorrer para se conseguir receita está fora do seu campo semântico. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio e do lucro, ou seja uma mera liberalidade. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.

É nesse contexto que se insere o fato incontestado de que a empresa tomava recursos externos pagando juros reais de mercado e os repassava a empresas coligadas/interligadas cobrando, valores representativamente inferiores no ano-calendário 2007, e não se cobra nada nos anos posteriores. Os juros por ela pagos sobre os financiamentos foram deduzidos como despesas financeiras e glosados pela fiscalização no tanto que ultrapassou os juros ativos apropriados pelas controladas, o que se deu apenas em 2007, pois nos anos seguintes a contribuinte muda de "estratégia" e passa a justificar tais operações como se Adiantamento para Futuro aumento de capita o fosse (AFAC), a partir daí então sem cobrança de juros.

No acórdão recorrido, a turma discordou da forma de cálculo adotada na autuação, assim manifestando-se: "Essa linha de investigação direta conduziria ao que efetivamente ocorreria, ao passo que o método adotado pela Fiscalização, firmando-se na "proporção dos empréstimos repassados", não deixa de ser mera ilação, como já foi dito, desprovida de justificação empírica."

De forma contrária, no acórdão paradigma, em relação ao método de cálculo das despesas indedutíveis, utilizando a média dos saldos devedores diários, totalizados de acordo com a forma de tributação do contribuinte (mensal, trimestral ou anual), também se manifestou o voto:

"Outrossim, cabe salientar que o critério utilizado pelo fiscal, bem assim o presente julgamento na parte em que se deu provimento parcial, procurou-se respeitar o princípio

da proporcionalidade. Por óbvio, que qualquer critério que se utilize, independente de quem o elabore, envolvendo situações que ensejam a aplicação desse princípio está sujeito a vieses que podem se afastar um pouco da perfeita realidade. Porém, não vejo inadequação do que foi traçado pelo fiscal, inclusive procurando fazer um levantamento de saldos diários; consolidação através de médias ponderadas mensal e anual e não médias simplesmente aritméticas, como colocou o Parecerista Sr. Ariovaldo dos Santos."

Como visto, os acórdãos recorrido e paradigmas tratam da caracterização como despesas necessárias ou não dos valores dos encargos financeiros referentes às parcelas de empréstimos repassados.

Contudo, **diante dessa situação, o acórdão recorrido entendeu que essas despesas são necessárias para fins de apuração de resultado. Assim, afastou a glosa.**

Os paradigmas, em sentido oposto, decidiram por manter as glosas, sob o entendimento de que essas despesas devem ser consideradas como desnecessárias.

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67, Anexo II, do RI-CARF.

Assim, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se o julgado hostilizado.

Como se nota, a Procuradoria sustenta existir divergência interpretativa à luz do artigo 299 do RIR/1999 não só com relação à (des)necessidade de despesas objeto de repasse de empréstimos, mas também à legitimidade ou não do critério de cálculo da glosa consistente na *proporcionalização entre juros ativos x juros passivos*.

Foi, aliás, sob esse norte que o juízo prévio de admissibilidade se manifestou favorável à demonstração de divergência com base apenas no que restou decidido no Acórdão n.º **1401-001.367** (*segundo paradigma*), e exclusivamente em relação às rubricas dos contratos de ACC e ACE.

Nas palavras, repita-se, da autoridade responsável:

(...)

Enquanto no recorrido, a turma discordou da forma de cálculo adotada na autuação, no sentido de proceder com a proporcionalização dos empréstimos repassados (ACC e ACE) a fim de alcançar o montante de despesas financeiras indedutíveis; no segundo paradigma (Ac. n.º 1401-001.367), **em situação assemelhada**, envolvendo também o repasse de empréstimos a empresas ligadas sem assunção/assunção a menor de ônus financeiro pela beneficiada, em sentido diverso foi negado provimento ao recurso, **mesmo sob a circunstância questionada pelo contribuinte de se utilizar de método de cálculo indireto, por proporcionalização, para se chegar nas despesas financeiras efetivamente glosadas.**

(...)

Como visto, os acórdãos recorrido e paradigma trataram da caracterização como despesas necessárias dos valores dos encargos financeiros referentes às parcelas de empréstimos repassados para terceiros ligados, divergindo apenas quanto ao critério de cálculo apuração das receitas financeiras a serem tributadas (método por proporcionalização).

Portanto, está caracterizada a divergência jurisprudencial para este item, mas apenas através do segundo paradigma (Ac. n.º 1401001.367).

Com a devida vênia, não concordo com esse racional.

Do voto condutor do acórdão ora recorrido extrai-se que:

(...)

Perceba-se que o cerne da autuação reside na desnecessidade das despesas financeiras incorridas na captação de recursos financeiros, no mercado, para a concessão dos empréstimos. Ora, se os créditos representados na conta “11205003 CODEMIG IMPOSTOS” não decorreram da tomada de empréstimos para a obtenção de numerário transferido à CODEMIG, mas de pagamentos excedentes a valores determinados pela lei ou pelo contrato, não há entre aqueles créditos e as despesas financeiras de que se cogita o menor ponto de contato. Nesse sentido, a solução para o deslinde da controvérsia se deriva do reconhecimento da falsidade da premissa.

Reitere-se, pois, para não restar dúvida: o raciocínio da Fiscalização está assentado na afirmação de que são desnecessárias as despesas financeiras geradas na assunção de empréstimos destinados a terceiros, na parte excedente às receitas financeiras. Mas o que se constata é o fato de que o suposto crédito da conta “11205003 CODEMIG IMPOSTOS” não foi gerado por empréstimo contratado no mercado. Assim, uma vez ausente mínima evidência empírica de que os créditos indicados conservam uma relação, direta ou próxima, de causa e consequência com os mútuos contratados, deve-se acolher o pleito da recorrente, quanto à questão apreciada.

Quanto aos supostos créditos registrados na conta analítica 0011205008 CODEMIG ACC, (...)

(...)

Após ponderar os argumentos apresentados pelos litigantes, entendo que a recorrente tem razão. Explico-me.

Com efeito, a Fiscalização concluiu, ao término do procedimento fiscal, que a recorrente contabilizara, nas contas contábeis “0011205008CODEMIGACC” e “0011205009CODEMIGACE”, os recursos provenientes de ACC e ACE repassados à CODEMIG, sem que a fiscalizada providenciasse a adição, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, dos encargos passivos gerados pelos financiamentos obtidos com tais adiantamentos.

Vale lembrar, a propósito, que tanto o ACC quanto o ACE financiam exportações com a antecipação do preço da moeda estrangeira comprada a termo pelo banco credor, consoante a disciplina dos §§ 2º a 4º do artigo 75 da Lei nº 4.728/1965:

"Art. 75. O contrato de câmbio, desde que protestado por oficial competente para o protesto de títulos, constitui instrumento bastante para requerer a ação executiva.

§ 1º Por esta via, o credor haverá a diferença entre a taxa de câmbio do contrato e a da data em que se efetuar o pagamento, conforme cotação fornecida pelo Banco Central, acrescida dos juros de mora.

§ 2º Pelo mesmo rito, serão processadas as ações para cobrança dos adiantamentos feitos pelas instituições financeiras aos exportadores, por conta do valor do contrato de câmbio, desde que as importâncias correspondentes estejam averbadas no contrato, com anuência do vendedor.

§ 3º No caso de falência ou concordata, o credor poderá pedir a restituição das importâncias adiantadas, a que se refere o parágrafo anterior.

§ 4º As importâncias adiantadas na forma do § 2º deste artigo serão destinadas na hipótese de falência, liquidação extrajudicial ou intervenção em instituição financeira, ao pagamento das linhas de crédito comercial que lhes deram origem, nos termos e condições estabelecidos pelo Banco Central do Brasil. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.450, de 14.03.1997)"

Repare-se, pois, que o valor adiantado não integra o patrimônio da pessoa jurídica tomadora do financiamento. "Por esse motivo, não está sujeito a rateio em falência ou concordata do exportador, podendo sua devolução ser exigida através de ação de restituição", conforme elucida Milve Antonio Perla (Câmbio: conhecimentos gerais 2ª ed, São Paulo: Aduaneiras, 1987, p. 228).

Diante do desenho do ACC e do ACE na lei, pode-se conceber que o exportador, conservando os documentos assinados para a obtenção das antecipações fundadas nesses contratos, também deve ter o controle contábil do encargo que incide em cada ACC e ACE, isto é, do total resultante da soma entre a variação cambial e os valores componentes do custo da contratação com o banco. Ora, se a recorrente reconheceu em sua escrita comercial uma parcela dos financiamentos derivados de ACC e ACE que atribuiu à CODEMIG, é extremamente provável que nessa parcela estivessem incluídos, na mesma proporção dos financiamentos repassados, os encargos gerados até a liquidação dos ACC e ACE. Ainda que, porventura, não fosse possível descortinar o montante desses encargos pelo exame da contabilidade – o que me parece improvável – em qualquer circunstância remanesceria a possibilidade de se efetuar tal apuração a partir dos contratos de ACC e ACE, dos quais a recorrente destacara uma parte da respectiva obrigação para exigi-la de sua parceira na SCP, adotando como norte a ideia de que, nas exigências à sócia oculta contabilizadas nas contas “0011205008CODEMIGACC” e “0011205009CODEMIGACE”, está inserido um fragmento dos encargos que foram acrescidos aos valores originalmente recebidos do banco.

Em síntese, caberia à Fiscalização adicionar ao lucro líquido, para fins de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a parte dos encargos **efetivos** transferida à CODEMIG, levando em conta as transferências **reais**, com o suporte da contabilidade e/ou dos próprios contratos de ACC e ACE. No entanto, a Fiscalização se aventurou pelo caminho da inferência baseada no que denominou “*proporção dos empréstimos repassados*”, que é o resultado da relação percentual entre a “*média ponderada dos saldos de empréstimos ativos*” e a “*média ponderada dos saldos de empréstimos passivos*”. Para os anos-calendário de 2008 e 2009, a proporção dos empréstimos repassados é igual a 7,62% e 10,07%, respectivamente. Tais percentuais não são aqueles que poderiam ser apurados diretamente dos contratos de ACC e ACE, conforme o explicado no parágrafo anterior. A fixação desses percentuais decorreu do emprego de duas frações, uma para cada ano-calendário, cujos numeradores, chamados de “*média ponderada dos saldos de empréstimos ativos*”, são influenciados por grandezas que não representam financiamento para exportação, como o são aquelas relacionadas às conta “11205003 CODEMIG IMPOSTOS” e “11205011 CODEMIG OUTROS”. O mesmo se pode dizer dos denominadores, chamados de “*média ponderada dos saldos de empréstimos passivos*”, influenciados por contas que nada dizem sobre financiamento contratado mediante ACC ou ACE, como o são as contas “21101001 BNDES”, “21102001 BNDES”, “21102003 Banco Sumitomu”, “21101002 Banco Alfa” e “21102004 Banco Alfa”, as quais estão vinculadas à aplicação específica em empreendimento, bem ou serviço.

É imperioso chamar a atenção para o fato de que o método elaborado pela Fiscalização carece da demonstração empírica de que, a partir do cálculo da “*proporção dos empréstimos repassados*”, logra-se êxito no estabelecimento do valor dos encargos passivos que deveria ter sido adicionado pela recorrente, no cômputo do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Se a fórmula da “*proporção dos empréstimos repassados*” considera variáveis não relacionadas ao financiamento de exportações, como, de fato, considera, logo, de plano, deve-se tê-lo em conta no rol das ilações carentes de justificação.

Pelo exposto, anoto o erro no cálculo do tributo devido, tendo em vista a equivocada base empírica utilizada para a afirmação do montante dos encargos passivos repassados, na transferência de financiamentos obtidos por ACC e ACE ao sócio oculto na SCP, motivo por que provejo o recurso, nesse item.

(...)

Verifica-se, a partir da leitura dessas passagens da decisão, que a Turma Julgadora, antes de se manifestar especificamente sobre o cálculo que foi empregado pela

fiscalização, já havia afastado a *primeira infração* por entender que a fiscalização não teria comprovado que a natureza dos valores repassados de fato corresponderia a repasses financeiros.

Foi a não comprovação do “repasso de empréstimos” pelo fisco, portanto, a razão determinante para o afastamento da glosa, à unanimidade de votos, com a consequente invalidação do cálculo que delimitou o seu montante.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que os dados que a fiscalização tomou como *empréstimos repassados* foram considerados imprestáveis ante o critério jurídico que foi empregado.

Foi nesse contexto que, ao tratar de forma específica das contas de ACC/ACE, a Turma Julgadora considerou que *se a fórmula da “proporção dos empréstimos repassados” considera variáveis não relacionadas ao financiamento de exportações, como, de fato, considera, logo, de plano, deve-se tê-lo em conta no rol das ilações carentes de justificação.*

A conclusão do Relator pelo *erro no cálculo do tributo devido, tendo em vista a equivocada base empírica utilizada para a afirmação do montante dos encargos passivos repassados, na transferência de financiamentos obtidos por ACC e ACE ao sócio oculto na SCP, motivo por que provejo o recurso*, portanto, partiu de circunstâncias muito específicas, notadamente a existência de uma SCP e a contabilização de sua atividade na qualidade de sócia oculta com parte independente, circunstâncias estas que foram determinantes para o Colegiado *a quo* afastar a premissa de existência de repasse de empréstimos, bem como questionar a “liquidez” dos valores tomados como parâmetro para a glosa.

O acórdão *paradigma* n.º 1401-001-367, por sua vez, tratou de efetivos repasses de empréstimos, captados pela contribuinte junto a terceiros: em 2007, com transferência dos encargos por valor menor aos contratados; e, em 2008 e 2009, sem repasse de quaisquer encargos. Além disso, aquele caso ainda envolveu recursos que foram tomados por controladora de empresas beneficiárias dentro de um contrato de *conta-corrente* e sob a forma de AFAC’s *desqualificados*.

O conjunto probatório lá produzido, ademais, evidenciou o registro contábil dos AFAC’s como mútuos, na própria escrituração do contribuinte, o que levou o Fisco a entender que de fato teria havido um financiamento de atividades de sua controlada com a consequente manipulação do verdadeiro resultado (Lucro Real, e não prejuízo), tendo em vista que as empresas investidas já apresentavam prejuízos.

Nas palavras do voto condutor que manteve a glosa no *paradigma* (Ac. 1401-001-367):

(...)

É nesse contexto que se insere o fato incontestado de que a empresa tomava recursos externos pagando juros reais de mercado e os repassava a empresas coligadas/interligadas cobrando, valores representativamente inferiores no ano-calendário 2007, e não se cobra nada nos anos posteriores. Os juros por ela pagos sobre os financiamentos foram deduzidos como despesas financeiras e glosados pela fiscalização no tanto que ultrapassou os juros ativos apropriados pelas controladas, o que se deu apenas em 2007, pois nos anos seguintes a contribuinte muda de “estratégia” e passa a justificar tais operações como se Adiantamento para Futuro aumento de capital fosse (AFAC), a partir daí então sem cobrança de juros.

(...)

Ora, as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas próprias atividades,

se caracterizam de fato como necessárias e assim, dedutíveis. Se os recursos forem repassados a terceiros, mesmo que empresas ligadas, ainda que obtidos através operações designadas como AFAC, inegavelmente devem ser consideradas como despesas desnecessárias à atividade do contribuinte.

Veja que tal situação se enquadra em quase uma tautologia lógica, ou seja uma verdade necessária *a priori* do próprio conceito de despesas necessárias. Ora, as despesas são necessárias à própria atividade do contribuinte. Se a despesa é para fazer face a outro Contribuinte, um terceiro, portanto, aquela despesa logicamente não é dedutível do primeiro. Seria dedutível do outro, se lá na escrita do outro fosse contabilizado, mas que não foi o caso. E não é o caso, principalmente porque não era interesse do grupo em fazê-lo.

(...)

Porém, como muito bem analisado pelo fiscal e pela decisão de piso, a situação dos autos demonstra que a real natureza do negócio jurídico foi mesmo de empréstimos e não de AFAC, a não ser com as ressalvas que se demonstrará mais adiante.

O fiscal autuante chegou acertadamente à conclusão de que os AFACs possuem a natureza de empréstimos por vários indícios fortes e convergentes, senão vejamos:

(...)

Como se vê, para chegar ilação final de que os AFACs possuem a natureza de empréstimos e, assim, as despesas com juros eram desnecessárias, a fiscalização partiu de vários indícios precisos, "econômicos" e convergentes propiciando a perfeita formação de convicção deste julgador tornando em seu conjunto a prova robusta e concludente. Se analisados de forma isolada, como fez a Recorrente, de fato nada atestam, agrupados porém têm o condão de estabelecer a inequívocidade dessa matéria.

Dessa forma, as despesas financeiras relativas a valores que são repassados a empresas ligadas não se afiguram como despesas usuais e normais, sendo, pois, indedutíveis na apuração do lucro real. Não sendo instituição financeira, deveria trazer aos autos razões que justificassem a concessão de empréstimo a encargos menores que os assumidos no financiamento que simultaneamente obteve, mas centrou sua defesa em alegar que estaria diante de um outro negócio jurídico (AFAC). Porém, pelos motivos já alinhavados se verifica que na verdade o real negócio jurídico perpetrado pela Recorrente não passou mesmo de empréstimos visando unicamente economizar tributos.

Por fim, para que não paire nenhuma dúvida ainda a respeito da questão material dos mútuo, cumpre informar, que o fato de se constatar que se trata de um conta-corrente não desnatura a natureza dos mútuos que foram feitos para amparar o conta-corrente. Afinal, o conta-corrente é apenas um arranjo de mútuos com o fim de facilitar o controle de fluxo de caixa de um grupo, porém, tal controle não pode passar ao largo do princípio da entidade, bem assim se aproveitar para fins fiscais de despesa ou gastos não vinculados à geração de receitas, pois em se admitindo essa espécie de liberalidade, seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções.

Especificamente sobre o cálculo feito pela autoridade fiscal autuante, assim se manifestou a decisão tida por *paradigma*:

(...)

Alegação de impropriedades na quantificação da glosa

Por fim, afora o que já foi considerado no tópico "Aumento de Capital", reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que rejeitaram as "impropriedades" apontadas na quantificação da glosa. A decisão de piso tratou dessa questão de forma bastante detalhada e percuciente, motivo pelo qual adoto-as também como razões complementares deste voto, pois inclusive supera as razões do outro parecer aqui acostado ao autos (Parecer do Prof. Ariosvaldo dos Santos):

Contudo, nenhum reparo merece o cálculo feito pela autoridade fiscal.

Primeiro, porque as contas consideradas de empréstimos e financiamentos foram somente aquelas escrituradas pela própria contribuinte e cujos encargos correspondentes contribuíram para a formação das despesas financeiras computadas, consoante o balancete apresentado. Desse modo, perde o objeto o questionamento feito pela autuada quanto ao fato de a fiscalização ter considerado apenas a conta Coopersucar de longo prazo, desprezando a de curto prazo.

Segundo, porque se tomou o universo dos empréstimos e financiamentos acima citados (cujos encargos transitaram pela conta de despesas financeiras computadas) para definir qual o percentual dele foi destinado ao repasse para as controladas, o que, de modo algum, significa concluir ter havido especificamente o repasse do PESA ou do FINAME. Demais disso, cumpre observar que o fato de um recurso ser liberado para aplicação específica, tal como o PESA ou o FINAME, não impede que a contribuinte venha a lhe dar destinação outra.

Terceiro, porque incabível a pretensão da contribuinte em considerar as receitas financeiras como elemento redutor das despesas de mesma natureza (custos líquidos), para fins de dedutibilidade do referido encargo, pois inexistente tal critério no âmbito da legislação tributária. Só há de se cogitar do confronto entre receitas e despesas financeiras (custos líquidos) unicamente para fins de elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE (art. 187 da Lei n.º 6.404, de 1976). Evidente que as despesas escrituradas devem guardar pertinência com as receitas correspondentes computadas na determinação do resultado, em obediência ao Regime de Competência contábil (art. 177 da Lei n.º 6.404, de 1976, c/c art. 274 do RIR/99). Porém, para fins fiscais, a dedutibilidade da despesa escriturada segundo o Regime de Competência contábil, como já esclarecido, é condicionada, apenas, ao preenchimento dos requisitos de normalidade, usualidade e necessidade (art. 299 do

RIR/99).

Quarto, porque incabível a pretensão da análise das contas contábeis sem o reflexo de seu saldo inicial e final, dada a necessidade de observância do Princípio Contábil da Continuidade, segundo o qual a Contabilidade deve registrar e resumir todas as mudanças no patrimônio líquido que ocorrem durante o período escolhido e apresentar o resultado nele obtido, bem a situação patrimonial no final do referido período, considerando a existência da pessoa jurídica por prazo indeterminado.

Quinto, porque o Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) não constitui, por si só, prova da inexistência de repasse de empréstimo às controladas, mas, apenas, documento segundo o qual se permite uma avaliação da capacidade da empresa de retornar empréstimos obtidos, além de uma avaliação dos efeitos das transações de investimento e financiamento sobre a posição financeira da empresa. Também, para cumprimento de sua finalidade, o DFC deve evidenciar separadamente, em Notas Explicativas, as transações de investimento e financiamento que afetam a posição patrimonial da empresa, mas não impactam diretamente os fluxos de caixa do período, tais como dívidas convertidas em aumento de capital, entre outros requisitos, o que não foi observado relativamente ao documento apresentado. Ademais, no presente caso, a fiscalização cuidou de registrar que as transações de empréstimos afetaram negativamente o resultado da autuada, dado o repasse de recursos às controladas com maior ônus financeiro, tal como apreendido na análise das DIPJ (lucro operacional negativo).

Assim, mantém-se a glosa das despesas desnecessárias como efetuada, bem como o seu reflexo correspondente na determinação do IRPJ e da CSLL.

Outrossim, cabe salientar que o critério utilizado pelo fiscal, bem assim o presente julgamento na parte em que se deu provimento parcial, procurou-se respeitar o princípio da proporcionalidade. Por óbvio, que qualquer critério que se utilize, independente de quem o elabore, envolvendo situações que ensejam a aplicação desse princípio está sujeito a vieses que podem se afastar um pouco da perfeita realidade. Porém, não vejo inadequação do que foi traçado pelo fiscal, inclusive procurando fazer um levantamento de saldos diários; consolidação através de médias ponderadas mensal e anual e não médias simples aritméticas, como colocou o Parecerista Sr. Arioaldo dos Santos.

Dessa forma, a baliza tomada sob a forma de saldos praticamente se alinha no que o Parecerista pleiteou, ou seja, de consideração no cálculo de toda a movimentação e não de simples saldos estáticos.

A esse respeito o referido Parecerista equivocou-se, parecendo desconhecer a sistemática considerando saldos diários e que foi adotada pelo fiscal. Vejamos as suas considerações:

As contas de empréstimos a pagar, valores a receber ou aplicações financeiras não são diferentes e podem ter saldos finais que não refletem aquilo que realmente aconteceu durante o período. Um grande empréstimo tomado no último dia do mês, e liquidado nos primeiros dias do mês seguinte, pode levar a conclusões sobre endividamento totalmente diferentes daquelas que efetivamente mostram as necessidades de caixa do dia a dia da empresa.

Um aumento de capital no final do exercício pode, se não tratado de forma adequada, provocar grandes distorções nos cálculos de rentabilidade do patrimônio líquido. Óbvio, no caso de uma redução do capital os efeitos serão contrários portanto também podem mostrar resultados distorcidos

De outra banda, o fiscal considerou, sim, a movimentação na medida em que fez apurações de saldos diários e utilizando-se de média ponderada e não aritmética. Eis as os termos do TVF:

(...)

Por fim, o fato de o fiscal ter considerado financiamentos que a princípio teriam uma destinação vinculada (PESA e FINAME), a tudo a que a DRJ já afirmou, acrescento que esse fato não implica dizer necessariamente houve alguma distorção significativa no cálculo final. A Recorrente a esse respeito nem se deu ao trabalho de demonstrar o quanto isso afetaria o resultado final. Isso porque apesar de se retirar denominador do rateio (Passivo) uma quantia fixa, implica em aumento do percentual de rateio a ser aplicado sobre todas as despesas financeiras do período, e na mesma medida há uma diminuição da base de cálculo sobre a qual se aplica esse percentual de rateio, o que demanda cálculos que seriam ônus da Recorrente e que não foi feito. Portanto, não foi demonstrado o prejuízo vislumbrado nessa apontada inadequação.

(...)

Ora, da leitura desses trechos da decisão ora confrontada, verifica-se que a manutenção da glosa de despesas financeiras levou em conta particularidades específicas, mas que aqui não estão presentes. São elas: a demonstração cabal de repasses de empréstimos a pessoas ligada; e a concordância de que os **dados** utilizados para *proporcionalização* de fato correspondiam aos valores repassados a juros menores ou inexistentes.

Tratam-se, contudo, de situações fático-jurídica incomparáveis para a finalidade pretendida pela recorrente, impedindo que o presente Julgador crie qualquer convicção de que o Colegiado do *segundo paradigma* de fato reformaria a decisão ora recorrida nesse particular.

Não conheço, portanto, do recurso especial fazendário.

Recurso Especial da contribuinte

O recurso da contribuinte atende os requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99³, conheço da matéria *inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL* nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 3.385/3.405.

No que tange à matéria “*juros sobre a multa de ofício*”, todavia, cumpre observar a Súmula CARF nº 108, *in verbis*:

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.

Nesse contexto, o Regimento Interno do CARF determina que:

“*Art. 67. (...)*

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.”(grifos da relatora)

Considerando, assim, que a decisão recorrida julgou procedente a exigência de juros (Selic) sobre a multa de ofício, adotando, portanto, o mesmo entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº 108, o recurso especial da contribuinte não deve ser conhecido nesse ponto.

Conclusão

Diante do exposto, não conheço do recurso especial da PGFN e conheço parcialmente do recurso especial da contribuinte, apenas em relação à matéria *inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSLL*.

Mérito

A manutenção da exigência da CSLL foi assim motivada pela decisão recorrida:

(...)

Perante as teses da acusação e da defesa, tenho para mim que a Fazenda Nacional está com a razão.

Sempre defendi que o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 impedia, para fins de apuração da CSLL, o aproveitamento de despesas consideradas desnecessárias à atividade da própria pessoa jurídica, pois tal preceito legal prescreve que se aplicam à “*contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas*”. Ora, o artigo 299 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 47 da Lei nº 4.502/1964, não admite a dedutibilidade, para fins de apuração

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

do imposto de renda, das despesas desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Porém, com a edição do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, se dúvida antes houvesse, desde então deixaria de haver, definitivamente, porquanto o dispositivo mencionado claramente evoca o artigo 47 da Lei nº 4.402/1964 para disciplinar as deduções da base de cálculo da CSLL, *verbis*:

“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: (...)”

Como se vê, o regramento incidente sobre as despesas desnecessárias, para a CSLL, ainda é o mesmo que está previsto para fins de apuração do IRPJ.

(...)

Por concordar com essas razões de decidir, entendo que não há reparos a fazer na decisão recorrida nesse particular.

Mérito

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Como bem ressaltou o i. Relator, o voto condutor do acórdão recorrido manteve o lançamento de CSLL tanto por entender que o artigo 57 da Lei 8.981/1995 impede a dedução de despesas desnecessárias da base de cálculo desta contribuição, quanto por sua interpretação quanto à aplicação do artigo 47 da Lei 4.506/1964 em conjunto com o artigo 13 da Lei 9.249/1995.

Com a devida vênia, compreendo que o voto condutor do acórdão recorrido merece reforma, em primeiro lugar porque invocou em sua fundamentação dispositivos não mencionados na acusação fiscal e, em segundo lugar, porque, mesmo se fôssemos discutir a questão “em tese”, a conclusão que se chega é de que inexistente base legal que determine a adição de despesas à base de cálculo da CSLL apenas porque desnecessárias.

Nesse ponto, observo que o Termo de Verificação Fiscal se refere ao lançamento de CSLL como mero reflexo do IRPJ, e assim fundamenta o lançamento dessa contribuição:

Os fatos descritos nesta infração também afetam a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que foi lançada como reflexo.

Por sua vez, o auto de infração de CSLL indica o seguinte enquadramento legal (fl. 2.089):

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Como se percebe, não há qualquer menção seja ao artigo 47 da Lei 4.506/1964 seja ao artigo 13 da Lei 9.249/1995, do que se depreende que manter o lançamento com fundamento em tais dispositivos legais importaria em inovação na fundamentação constante do auto de infração -- o que, compreendo, não pode prosperar eis que opera em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo. O auto de infração e seus anexos devem ser interpretados da forma como se apresentam ao sujeito passivo, não se podendo exigir deste que se defenda de alegações e fundamentos que ali não constarem expressamente.

Tratando das bases legais mencionadas no auto de infração em questão, verifica-se que o artigo 2º da Lei n. 7.689/1988, assim como o artigo 1º da Lei 9.316/1996 e o artigo 2º da Lei 9.249/1995, tratam especificamente da base de cálculo da CSLL, sendo oportuna a sua transcrição (grifamos):

Lei 7.689/1988

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

Lei 9.249/1995

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Lei 9.316/1996

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Como visto, a base de cálculo da CSLL parte do resultado apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, ajustado por exclusões e adições especificamente previstas na legislação tributária, sendo de se distinguir a composição da base de cálculo da CSLL das regras próprias da legislação do IRPJ.

Por sua vez, o caput do art. 57 da Lei 8.981/1995 destaca (grifamos):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 n 9.065, de 1995)

Conforme se verifica da leitura do dispositivo, o artigo 57 da Lei 8.981/1995 não autoriza a aplicação indiscriminada das disposições regentes do IRPJ na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas antes preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/1988, nos termos ali então especificamente apontados.

Sendo a base de cálculo da CSLL específica, para admitir como válida qualquer adição em sua apuração faz-se necessária a existência de lei tributária expressa, sem a qual estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

E tanto é verdade que as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem expressa previsão legal, à apuração da base de cálculo da CSLL, que foi necessária a edição tanto do artigo 57 da Lei 8.981/1995

quanto do artigo 28 da Lei 9.430/1996⁴, para estender à CSLL as normas que, até então, diziam respeito, apenas, ao IRPJ.

Assim, a base de cálculo da CSLL apenas será idêntica à do IRPJ na medida em que exista legislação expressa neste sentido.

Neste sentido, como visto, o lançamento em questão não pode subsistir, eis que as bases legais especificamente mencionadas pela autoridade autuante nos presentes autos não têm o condão de levar à conclusão pela adição das despesas desnecessárias à base de cálculo da CSLL.

Como se não bastasse, também em sua premissa teórica o auto de infração em questão não prospera. De fato, as despesas existentes, mesmo que “desnecessárias”, reduzem o lucro líquido contábil, de maneira que, sendo a base de cálculo da CSLL específica (isto é, não se confundindo com a base de cálculo do IRPJ), para que possa haver a tributação pela CSLL seria necessário norma tributária estabelecendo a sua adição especificamente para efeitos dessa contribuição. E tal não há.

Neste sentido, irretocável a conclusão a que chegou o acórdão 101-97.072, admitido como paradigma para essa questão (grifamos):

Tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL são obtidas a partir do lucro líquido contábil apurado pela entidade, com observância da legislação comercial, depois de procedidos os ajustes (adições e exclusões) estabelecidos pela legislação específica de cada tributo. Se a norma do IRPJ define como indedutível as despesas desnecessárias, ensejando a respectiva adição na apuração do lucro real, é porque no cômputo do lucro líquido tais valores são normalmente deduzidos, porém no lucro real não devem sê-lo, segundo a legislação deste imposto. Por outro lado, em face da ausência de norma equivalente na legislação da CSLL, não há como fundamentar a adição destas mesmas despesas na apuração da base de cálculo da contribuição, tal como levado a efeito pela autoridade fiscal no lançamento ora analisado.

A jurisprudência administrativa deste Conselho corrobora tal entendimento, no sentido de ser incabível a adição de valores de custos/despesas desnecessárias, que tenham sido devidamente comprovadas, diante da falta de previsão legal, na apuração da base de cálculo da CSLL, que, por definida em legislação específica, não se confunde com o lucro líquido tributado pelo IRPJ.

Passando à questão eminentemente teórica (eis que sequer mencionada na autuação fiscal em questão), compreendo que nem o artigo 47 da Lei 4.506/1964 nem o artigo 13 da Lei 9.249/1995 são capazes de levar à conclusão pela obrigatoriedade de adição de despesas existentes mas “desnecessárias” à base de cálculo da CSLL.

O artigo 47 da Lei 4.506/1964⁵ traz a definição de despesas necessárias e é o dispositivo que dá base à chamada “regra geral de dedutibilidade” contida no artigo 299 do

⁴ Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

⁵ 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.

RIR/99 (art. 311 do RIR 2018). A norma é pertinente ao imposto sobre a renda e foi editada muito antes da criação da CSLL, portanto não se pode pretender sua aplicação a esta contribuição sem base legal expressa que assim determine.

Por sua vez, o artigo 13 da Lei 9.249/1995 traz algumas limitações à dedutibilidade de despesas e, aí sim, menciona especificamente tanto o lucro real quanto a base de cálculo da CSLL, sendo portanto os seus incisos aplicáveis a ambos os tributos. Vejamos a sua redação:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

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.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

§ 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.

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 cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

~~e) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.~~

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014, desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, independentemente de certificação. (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

A leitura dos incisos ao *caput* do artigo 13 da Lei 9.249/1995 revela que as limitações à dedutibilidade ali previstas são específicas, não permitindo concluir pela existência de uma “regra geral de dedutibilidade” para fins de CSLL, isto é, de uma regra que estabeleça, genericamente, a definição de “despesas necessárias” ou determine a adição de “despesas desnecessárias” à base de cálculo dessa contribuição -- a exemplo do que ocorre com o IRPJ.

Quanto à menção ao artigo 47 da Lei 4.506/1964 feita no *caput* do artigo 13 da Lei 9.249/1995, por razões inclusive de lógica, é de se entender que o trecho está se referindo apenas à base de cálculo do IRPJ.

É dizer – e com o devido respeito aos igualmente fundamentados entendimentos em contrário --, entendo que a menção, no *caput* do artigo 13 da Lei 9.249/1995, ao artigo 47 da Lei 4.506/1964, deve ser interpretada como se referindo especificamente ao lucro real. Isso porque, não sendo o artigo 47 aplicável à CSLL, não há motivo para que se interprete que a exceção ali mencionada (“*independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*”) tenha qualquer influência na definição da base de cálculo desta contribuição.

Para entender o contrário – partindo da premissa que o IRPJ e a CSLL têm bases de cálculo próprias --, seria necessário concluir que o artigo 47 da Lei 4.502/1964 **ou (i)** se aplica a um tributo criado apenas décadas depois, em 1988, mesmo ante a inexistência de base legal expressa (o que de certa forma vai de encontro à conclusão de que as bases de cálculo de tais tributos são diferentes) **ou (ii)** passou a ser aplicável à CSLL anos depois da criação desse tributo, por força da publicação do artigo 13 da Lei 9.249/1995, e exclusivamente em vista dessa remissão enviesada, pela via da exceção, que, não se pode negar, comporta, no mínimo, um duplo sentido (o que importaria presumir a utilização, pelo legislador, de duvidosa técnica

legislativa, em detrimento da adoção de uma interpretação que igualmente dá sentido a tal trecho da regra sem incorrer nos mesmos vícios).

Em resumo, seja porque o artigo 57 da Lei 9.249/1995 não tem o condão de igualar a base de cálculo do IRPJ à da CSLL, seja porque o artigo 47 da Lei 4.506/1964 e/ou o artigo 13 da Lei 9.249/1995, além de sequer mencionados no auto de infração, nem mesmo em tese seriam capazes de fundamentar a adição de despesas desnecessárias à base de cálculo da CSLL, é que orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo no caso que ora se apresenta.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Em que pese o muito bem escrito e fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, apresento aqui declaração de voto em sentido diverso pelas razões a seguir expostas.

Em primeiro lugar, é importante citar o artigo 299 do Decreto n. 3.000/1999 (RIR/99) que cuida do critério de dedutibilidade das despesas necessárias para fins de apuração do imposto de renda, conforme segue:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Tal dispositivo normativo remanesce no artigo 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/18).

A base legal tanto do artigo 299 do RIR/99 quanto do artigo 311 do RIR/18 é o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, que assim dispõe:

Lei n. 4.506/64

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.

Dessa forma, o legislador tributário estabeleceu a indedutibilidade das despesas não necessárias na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica.

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas não necessárias.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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.

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97

*Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda** das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.*

Instrução Normativa SRF n. 390/04

*Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.***

Instrução Normativa RFB n. 1700/17

*Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.***

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. n.º 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fieis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

*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 n.º 4.506**, de 30 de novembro de 1964:*

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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; (Vide Lei 9.430, de 1996)

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.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala 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”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumpra-se notar que não há indedutibilidade das despesas não necessárias ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade das despesas não necessárias para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem interprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidades previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidades previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção de que as indedutibilidades são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

*E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. **Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada.** (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)*

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I
TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO
(Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relacionada (*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 e art. 309-A, §§ 1º e 2º	Sim (C)	-
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante, em meses, de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de concessão de serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)	-
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	Diferença positiva de inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, e art. 307, § 2º	Não	-
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	Diferença positiva de realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não	-
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	Diferença negativa de parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao passivo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único e art. 307, § 2º	Não	-
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	Diferença negativa de parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada de medida da baixa ou liquidação do passivo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não	-

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar na referida Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou em ambos não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

A título exemplificativo, consta no referido anexo que as multas por infrações tributárias são indedutíveis tanto no IRPJ quanto na CSLL. Embora conste no artigo 132 da referida instrução normativa que tais multas são indedutíveis em ambas as bases (e já constava na Instrução Normativa SRF 390/04 que tais multas eram não dedutíveis na CSLL), eu particularmente não vejo tal indedutibilidade no âmbito de lei ordinária, o que denota que o legislador tributário não tratou de tal tema.

O mesmo vale para a indedutibilidade das despesas não necessárias na base da CSLL. Consta no Anexo I da Instrução Normativa RFB 1.700/17 que tais despesas são indedutíveis tanto no IRPJ e CSLL e há citação expressa dos artigos 68 e 69 da própria instrução normativa, que trago aqui para reforçar como esse ato infralegal está indo além do que diz a lei e ainda traz uma contradição:

CAPÍTULO VI

DAS DESPESAS NECESSÁRIAS

Art. 68. Na determinação do lucro real serão dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

Embora os referidos dispositivos infralegais sejam expressamente citados no Anexo I e usados como fundamento para a indedutibilidade das despesas não necessárias na base da CSLL, nota-se que o caput do artigo 68 explicitamente se refere ao IRPJ, visto que se inicia com “na determinação do lucro real”, não trazendo nada sobre a CSLL.

Ou seja, estamos diante até uma contradição entre o artigo 68 da Instrução Normativa RFB 1.700/17 e o seu Anexo I.

A redação do referido artigo 68 está correta, pois está de acordo com o artigo 47 da Lei n. 4.506/64, que somente se refere ao IRPJ, assim como esta de acordo com o então vigente artigo 299 do RIR/99. O que me parece incorreto é tentar ampliar nesse caso por ato infralegal a indedutibilidade para a CSLL.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas não necessárias na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos.

Por mais que atos infralegais tenham tentado atribuir essa indedutibilidade como é o caso do Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, é possível observar que o próprio dispositivo normativo daquela mesma norma a que o Anexo faz referência diz respeito exclusivamente ao Lucro Real, nada dispondo sobre a CSLL.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto