



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.001447/2007-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-001.474 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de outubro de 2019
Recorrente MACCAFERRI DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

MULTAS INDEDUTÍVEIS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros José Roberto Adelino da Silva e André Severo Chaves, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson, Andréa Machado Millan, José Roberto Adelino da Silva e André Severo Chaves.

Relatório

O presente processo trata de auto de infração lavrado em 18/04/2007, relativo à CSLL. Transcrevo parcialmente, abaixo, o relatório da decisão de primeira instância, que detalha o pleito.

Trata-se de Auto de Infração de fls. 17/23, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrado em 18/04/2007, constituindo o crédito tributário total de R\$ 13.371,02, já incluídos principal, multa de ofício e juros de mora, estes

calculados até 30/03/2007. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração às fls. 20, a infração foi assim contextualizada:

“001 - CSLL

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO

Durante o procedimento das Verificações Obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados em decorrência de retificação da DIPJ/2003, ano base de 2002, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

A retificação, a menor da CSLL, em razão das adições ao Lucro Líquido antes da CSLL, de despesas não dedutíveis (lei 9.249/95 artigo 13), sem comprovação de R\$ 208.141,25, para R\$ 147.258,13, com redução da BC antes da compensação BC negativa do período, com apuração a menor da CSLL no valor de R\$ 5.479,48, conforme demonstrativo a seguir:

Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL antes da retificação da Declaração

<i>Lucro Líquido antes da CSLL</i>	<i>R\$ 7.659.099,36</i>
<i>Adições</i>	
<i>Despesas não dedutíveis (art. 13 Lei 9.249/95).....</i>	<i>R\$ 208.141,25</i>
<i>Outras adições.....</i>	<i>R\$ 518.575,38</i>
<i>Soma das adições.....</i>	<i>R\$ 726.716,63</i>
<i>Exclusões</i>	<i>R\$ 1.091.573,07</i>
<i>BC antes da Compensação BC negativa do período.....</i>	<i>R\$ 7.294.242,92</i>
<i>Contribuição Social sobre Lucro Líquido.....</i>	<i>R\$ 656.481,86</i>

Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL após a retificação da Declaração

<i>Lucro Líquido antes da CSLL</i>	<i>R\$ 7.659.099,36</i>
<i>Adições</i>	
<i>Despesas não dedutíveis (art. 13 Lei 9.249/95).....</i>	<i>R\$ 147.258,13</i>
<i>Outras adições.....</i>	<i>R\$ 518.575,38</i>
<i>Soma das adições.....</i>	<i>R\$ 665.833,51</i>
<i>Exclusões</i>	<i>R\$ 1.091.573,07</i>
<i>BC antes da Compensação BC negativa do período.....</i>	<i>R\$ 7.233.359,80</i>
<i>Contribuição Social sobre Lucro Líquido.....</i>	<i>R\$ 651.002,38</i>

Demonstrativo da redução da CSLL

<i>CSLL antes da retificação</i>	<i>R\$ 656.481,86</i>
<i>CSLL após a retificação.....</i>	<i>R\$ 651.002,38</i>
<i>Redução indevida da CSLL.....</i>	<i>R\$ 5.479,48</i>
<i>(...)</i>	

Inconformada com a exigência fiscal, da qual foi cientificada em 19/04/2007, a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, com instrumento de procuração à fl. 63, interpôs, em 18/05/2007, a impugnação de fls. 25/34, acompanhada dos documentos de fls. 35/64, expondo em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

- De início, resume os fatos.
- A seguir, sustenta que não há que se falar em divergência entre valores declarados e escriturados, posto que as retificações foram efetuadas contabilmente nas

declarações oficiais ao Fisco e nos respectivos livros. Acrescenta, ainda, que não se trata de valores sem comprovação, porquanto durante a fiscalização foram prestados todos os esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal.

- Assevera estar equivocada a afirmação fiscal de que a autuada teria retificado a DIPJ para adicionar ao lucro líquido antes da CSLL despesas não dedutíveis.

Houve, afirma, exatamente o inverso, tendo a impugnante, na DIPJ/2003, excluído despesas anteriormente adicionadas ao lucro líquido. E acrescenta:

“Trata-se de valores oriundos de multas diversas, as quais, por um lapso, foram incorretamente adicionadas para fins de apuração da CSLL, por não encontrarem previsão de obrigatoriedade de adição no ordenamento jurídico pátria.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido encontra-se disciplinada pela Lei n.º 9.249/95, a qual, em seu artigo 13 elenca as hipóteses em que as despesas não são dedutíveis e que devem, pois, ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação da referida contribuição...”

- Nesse contexto, dado o Princípio constitucional da Estrita Legalidade, argumenta que somente as despesas previstas no citado artigo 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, devem ser adicionadas na base de cálculo da CSLL, não estando entre tais despesas indedutíveis aquelas relativas a multas diversas. (...)

- Alega que em determinadas situações a legislação pode prever que determinados custos e despesas sejam dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e não sejam para fins de apuração de CSLL. Sendo assim, no presente caso, equivocadamente, teria se valido dos mesmos critérios de adições e exclusões da base de cálculo do IRPJ para apuração da CSLL.

- Nesse contexto, assevera ser incabível a hipótese dos autos, ou seja, para apuração da CSLL, a aplicação de previsões legais pertinentes à apuração do lucro real para fins de apuração do IRPJ. Colaciona jurisprudência, na qual destaca que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo.

(...)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP, no Acórdão às fls. 70 a 79 do presente processo (Acórdão 05-29.376, de 08/07/2010), julgou im procedente a manifestação de inconformidade. Abaixo, sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2002

RETIFICAÇÃO DE DIPJ. REDUÇÃO DE DESPESA ADICIONADA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Estende-se à CSLL a indedutibilidade de despesas que afetam o lucro líquido, ponto de partida para a determinação da base de cálculo da contribuição, mormente se o valor questionado é atribuído a multas diversas, de natureza não expressamente comprovada, ou a multas decorrentes de Autos de Infração, não dedutíveis como custo ou despesas operacionais.

No voto, a decisão da DRJ ponderou que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar justificativas para as retificações de DCTF e DIPJ, mas a

resposta apresentada não logrou esclarecer o motivo da redução efetuada. E que o contribuinte, em sua defesa, identificou as despesas que deixou de adicionar como de valores oriundos de multas diversas.

Argumentou que o art. 41, § 5º, da Lei n.º 8.981, de 1995, base legal do art. 344, § 5º, do RIR/99, expressamente estabelece que não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória, e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Ainda, que tal disposição estende-se à CSLL, conforme art. 57 da mesma Lei n.º 8.981/1995, com a redação dada pela Lei n.º 9.065/1995.

Observou que a empresa apresentou cópia do Razão Analítico, da conta 9016 4.1.8.1.00005 – Impostos não Dedutíveis (Multas), à fl. 45, em que relacionou valores que totalizam R\$ 69.251,12, atribuídos, em sua quase totalidade, a *Juros/Multa s/ pagto. Auto de Infração*. Que esse valor (R\$ 69.251,12), após consideração de uma parcela adicionada imputada a serviços de terceiros, no montante de R\$ 8.368,00, teria redundado na diferença adicionada a menor de R\$ 60.883,12, (R\$ 69.251,12 - R\$ 8.368,00).

Concluiu que os elementos apresentados pela própria impugnante denotam que o valor que deixou de ser adicionado corresponde a multas por infrações fiscais ou a multas diversas, de natureza não expressamente comprovada, pelo que não pode ser considerado dedutível. Mesmo porque a empresa não apresentou outros esclarecimentos ou provas documentais, limitando-se a alegar que as multas não se encontram expressamente contidas no art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, e a defender que a legislação pode prever despesas indedutíveis para apuração do IRPJ que sejam dedutíveis para fins de apuração da CSLL.

Sobre o art. 13 da Lei n.º 9.249/1995, argumenta que ele veda, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as deduções que relaciona, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, dispositivo que trata das despesas operacionais. Assim, que não é pelo fato de o art. 13 não contemplar expressamente determinada despesa que ela será dedutível, pois, para tanto deve preencher os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade, e classificar-se como despesa operacional passível de dedução.

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/09/2010 (Aviso de Recebimento à fl. 82), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/10/2010 (recurso às fls. 85 a 94, autenticação na primeira folha).

No recurso, repetindo as alegações da Impugnação, argumenta que o art. 13 da Lei n.º 9.249/1995 elenca exaustivamente as hipóteses em que as despesas não são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, não estando ali incluídas as *multas diversas*. Ainda, que o erro que cometeu na declaração original decorreu do fato de ter utilizado equivocadamente os mesmos critérios para o IRPJ e a CSLL. Não acrescenta documentos comprobatórios.

Sobre a decisão de primeira instância, alegou que o julgador citou o art. 41, § 5º, da Lei n.º 8.981/1995, que disciplina o IRPJ mas não a CSLL.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Andréa Machado Millan, Relatora.

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

Conforme relatório acima, é incontroverso que os valores lançados referem-se a despesas com multas diversas (demonstrativo à fl. 45 e Livro Razão Analítico à fl. 46) que, lançados originalmente em conta denominada *Impostos n/Dedutíveis (Multas)*, posteriormente a empresa considerou dedutíveis da base de cálculo da CSLL. A controvérsia trata, portanto, de discussão jurídica sobre tal dedutibilidade.

Em primeiro lugar, cumpre observar que o auto de infração cita como bases legais o art. 2º e §§ da Lei n.º 7.689/88, e o art. 28 da Lei n.º 9.430/96. O primeiro instituiu a CSLL, definindo sua base de cálculo (valor do resultado do exercício, antes do IR). O segundo determina:

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 n.º 12.715, de 2012)

Observe-se ainda que, mediante a falta de detalhamento da natureza das multas e a alegação da empresa de dedutibilidade apenas na apuração da CSLL, consideramos tratar-se de multas por infrações fiscais ou por transgressões de natureza não tributária.

A Lei n.º 6.404/1976, em seu art. 187, § 1º, já trazia um comando geral no sentido de que na determinação do resultado do exercício seriam computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

A Lei n.º 7.689/88, citada no auto de infração, instituiu a CSLL. Definiu como base de cálculo o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda. O art. 2º, em seu § 1º, alínea *c*, determinou que o resultado do período-base seria apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A Lei n.º 8.981/95, em seu art. 57, estendeu a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor (o lucro líquido ajustado).

A Lei n.º 9.430/96, em seu art. 28 (acima transcrito), na redação original determinou que se aplicavam à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da Lei. O art. 2º, em especial, reforçou a observância das alterações introduzidas pela Lei n.º 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível à CSLL.

Assim, a legislação aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em diversas oportunidades, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, que parte do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e difere, ao final, tão somente pelas expressas adições e exclusões a que está legalmente sujeita.

As multas por infração tinham sua indedutibilidade prevista, de forma expressa, nos artigos 56 e 57 da IN SRF 390/2004, que dispunham sobre a apuração e pagamento da CSLL, atualmente nos artigos 132 e 133 da IN RFB 1.700/2017 (mesma redação anterior), em

sintonia com os artigos 299 e 344, § 5º, do RIR/99 e, atualmente, com os artigos 311 e 352, § 5º do Decreto n.º 9.580/2018, novo RIR.

Extrai-se, dos dispositivos legais citados, que a relação de correspondência entre despesas e receitas, prevista na legislação comercial, impõe que as despesas a serem computadas são aquelas incorridas para a geração das receitas, usuais na atividade da empresa. As multas por infração não se encaixam nessa definição. A determinação do resultado do exercício configura etapa preparatória para a apuração do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ não significa possibilidade de dedução para a CSLL.

No caso concreto, não há dúvida sobre a indedutibilidade das despesas com multas no IRPJ. O contribuinte, contudo, considera que a mesma despesa é dedutível apenas na CSLL, por não estar expressa no rol de situações descritas no art. 13 da Lei n.º 9.249/1995. Tal artigo, porém, refere-se aos dois tributos (IRPJ e CSLL). Está claro que as deduções ali listadas não esgotam as possibilidades de despesas indedutíveis, uma vez que toda dedução há que se submeter ao critério da necessidade para geração das receitas da pessoa jurídica.

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

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Machado Millan