



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

**Processo n°** 15374.001042/00-89  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.510 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de novembro de 2012  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TOURIST CARD ASSISTANCE LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 1998

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso.

*(assinado digitalmente)*

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente

*(assinado digitalmente)*

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 853/856) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho 2007.

O presente processo administrativo é decorrente de lançamento do IRPJ e CSLL relativo à glosa de despesas por falta de comprovação da efetividade e necessidade das despesas relativas a serviços prestados por pessoa jurídica e de comissões, conforme auto de infração de fls. 242/250.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 254/260.

A DRJ do Rio de Janeiro considerou o lançamento procedente em parte porque:

(1) considerou improcedente o lançamento do IRPJ relativo à glosa das despesas pela contratação de seguros e pela contratação de serviços de assistência em viagem ao exterior, isto porque os documentos apresentados foram suficientes à demonstração das despesas incorridas,

(2) considerou procedente o lançamento do IRPJ relacionado à glosa de despesas de comissões, isto porque entendeu pela indedutibilidade de tais despesas nos termos do artigo 247 do RIR/94 e,

(3) considerou improcedente o lançamento reflexo, pois a glosa efetuada em valores que compõem tão-somente a apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, em nada interfere na base de cálculo da CSLL, pois tais despesas não são excluídas do lucro contábil, segundo o definido no art. 2º da Lei nº 7.689/88.

O acórdão proferido pela DRJ foi assim ementado:

(...)

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 1998*

*Ementa: COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.*

*Computam-se, na apuração do resultado do exercício os dispêndios de custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.*

*DESPESAS DE COMISSÕES. São indedutíveis as importâncias pagas a título de comissões, sem a indicação da operação ou da causa que lhes deu origem.*

*Assunto: Outros Tributos*

*Exercício: 1998*

*Ementa: CSLL. DECORRÊNCIA. Deve ser considerado improcedente o lançamento que promove a glosa de*

*despesas incluídas na apuração do lucro líquido e,*



Argumentou que a despesa considerada indedutível para apuração da base de cálculo do IRPJ influencia na base de cálculo da CSLL porque esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º Lei n. 7.689/88), a depender das despesas operacionais consideradas indedutíveis na apuração do lucro real.

Afirmou, ainda, que no presente caso deve ser observado o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, o qual veda deduções à base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506/64 que dispõe:

*Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.*

Nesse sentido, sustentou que as despesas desnecessárias não podem ser consideradas como despesas operacionais e por isso não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, ou seja, não podem interferir no resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da contribuição.

Pugnou, por fim, pela reforma do acórdão para manutenção do lançamento da CSLL.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

Inicialmente cumpre destacar que para o perfeito deslinde do caso se faz necessário a exata compreensão do cerne da questão.

O lançamento tributário baseou-se na glosa de despesa da apuração do IRPJ e da CSLL no valor de R\$ 3.175.383,68, composto da seguinte forma:

Item	Descrição	R\$
1	Contratação de seguros para seus clientes	376.213,83
2	Prestação de serviço de assistência em viagem ao exterior pela empresa Worldwide	2.146.332,34
3	Despesas de comissões a agências de viagens	652.837,51
<b>Total</b>		<b>3.175.383,68</b>

Com relação aos itens 1 e 2, a Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro entendeu que o contribuinte conseguiu comprovar o pagamento e a efetividade dos serviços prestados, julgando improcedente o lançamento que efetuou a glosa dos referidos valores.

No que tange ao item 3 “Despesas com Comissões agência de viagens” a DRJ aduziu que, embora o contribuinte tenha apresentado as notas fiscais respectivas, bem como os lançamentos contábeis correspondentes, tais documentos não são suficientes para comprovação do pagamento das comissões. Isso porque, diferentemente das demais despesas, o

pagamento de comissões exige controles específicos e individualizados para a sua dedutibilidade na apuração do Lucro Real, conforme determina o artigo 304 do RIR/99.

*Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de **comissões**, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e **quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento** (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).*

Assim, a DRJ julgou procedente o lançamento em relação ao IRPJ, contudo, em relação à CSLL entendeu que as despesas com comissões apesar de não serem dedutíveis da apuração do Lucro Real, tendo em vista que não atenderam os requisitos previstos no artigo 304 do RIR, são despesas que não são excluídas do lucro contábil, razão pela qual continuariam a compor a base de cálculo da CSLL. Sendo que a Lei 7.689/88 não leva em consideração razões de necessidade para permitir que as despesas sejam deduzidas da Base de Cálculo da CSLL, bastando que sejam despesas incorridas.

Nesse sentido, não restou dúvidas para a DRJ de que as despesas glosadas foram incorridas, já que comprovadas por meio de notas fiscais, segundo constatado pela própria autuante. Dessa forma a DRJ julgou improcedente o lançamento em relação à CSLL referente às despesas com comissões.

O entendimento da Delegacia Regional de Julgamento foi mantido pelo extinto Primeiro Conselho através do Acórdão nº 107-09.247º o qual foi objeto de Recurso Especial interposto pela a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Assim, a questão a ser resolvida nos autos se resume em definir se as despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda necessariamente devem ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Para elucidação da questão é indispensável a análise da legislação acerca do tema.

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL foi instituída pela Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988, sendo que em seu artigo 2º determina:

*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 investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)*

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

*§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.*

Em 26 de dezembro de 1995, foi publicada a lei nº 9.249/95 que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que em seu artigo 13 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

*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.*

*§ 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:*

*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;*

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

O artigo 47 da lei 4.506 de 30 de novembro de 1.964 aduz em seu “*caput*” que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

*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.*

*§ 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.*

Pela análise da legislação é possível identificar os seguintes pontos:

- 1) A Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 diz que a Base de Cálculo da Contribuição será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pela por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do Imposto de renda;
- 2) A definição de despesa operacional está previsto no Artigo 47 da Lei 4.506/64, lei que regulamenta o IRPJ conforme a própria introdução: “*Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza*”. Neste ponto cumpre ressaltar que a Lei é de 1964, enquanto que a CSLL foi criada em 1988.
- 3) O Artigo 13 da Lei 9.249/95 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- 4) O *Caput* do Artigo 13 citado acima ressalta a expressão “*independentemente do disposto no [art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#)*”: Sendo que o disposto no artigo 47 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

O principal argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que o Artigo 13 da Lei 9.249/95 ao citar o Artigo 47 da Lei 4.506/64 incluiu a obrigatoriedade das despesas serem consideradas operacionais para serem deduzidas tanto da Base de Cálculo do IRPJ, quanto da CSLL. Contudo, não assiste razão à Procuradoria, isso porque, o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

Além disso, as despesas com comissões não foram aceitas pela DRJ tão somente porque não cumpriram os requisitos de dedutibilidade previstos no Artigo 304 do RIR, requisitos estes previstos apenas para apuração da Base de Cálculo do Imposto de Renda.

Assim, verifica-se que 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.

Ressalta-se que não estamos falando de despesas não comprovadas, mas sim despesas efetivamente incorridas pela empresa, no entanto, não podem ser consideradas dedutíveis para apuração do lucro real apenas e tão somente por força de lei, lei esta que não determina a sua exclusão da Base de Cálculo da CSLL.

Face ao exposto nego provimento o Recurso Especial apresentado.

É como voto.

**JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator**