



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721136/2013-37
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.017 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de março de 2022
Recorrente CLUB ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigmas de divergência acórdãos decididos em planos fático e jurídicos distintos aos dos examinados no aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SUPERVENIÊNCIA DE SÚMULA NO ÂMBITO DESTES CONSELHO, EM SENTIDO CONTRÁRIO À TESE DA RECORRENTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso especial cuja tese da Recorrente contrarie o teor de Súmula deste CARF. Inteligência do artigo 67, § 3º, do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente 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 Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes das seguintes infrações:

1) Inobservância do regime de competência na conta do passivo denominada “outras contas a pagar” com diversos lançamentos em contrapartida em diversas contas de despesas com características de provisão). Todos os lançamentos foram revertidos no ano seguinte e não foram adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, assim como as reversões, realizadas em 2009, não foram excluídas das suas apurações, com redução indevida do resultado em 2008 e aumento indevido em 2009;

2) Glosa de valores deduzidos a título de reembolso de ligações telefônicas sem previsão contratual e contabilizados respectivamente nas contas “despesas com serviços de cobrança” e “honorários advocatícios”. De acordo com cláusula no contrato formalizado com essas empresas, todas as despesas de cobrança seriam de responsabilidade das prestadoras do serviço;

3) Dedução indevida com perdas referentes ao seguro “compra tranquila” tendo em vista que, conforme informado pelo próprio sujeito passivo, a administração desse seguro havia sido transferida para a empresa Primos Participações Ltda. com repasse das receitas respectivas e, portanto, dos custos com perdas a ele referentes;

4) Dedução indevida de descontos concedidos, eis que referentes a créditos anteriormente baixados integralmente como perda. A interessada poderia conceder um desconto sobre um crédito baixado como perda, mas jamais poderia considerar este desconto como uma nova despesa, pois o crédito sequer existe mais na escrituração;

5) Aplicação indevida da alíquota da CSLL pois a interessada apurou a contribuição sem levar em consideração o aumento de 9% para 15% ocorrido em maio de 2008;

6) Compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL.

Assim consta na decisão recorrida quanto à impugnação apresentada:

O contribuinte apresentou impugnação aduzindo, em síntese, que:

- Para o item 1, afirma que os documentos apresentados demonstram a regularidade dos valores glosados que se referem a despesas efetivas e não a provisões. Defende ainda que o cálculo da postergação estaria equivocado pois não teria sido feita a recomposição do IRPJ e da CSLL mas a simples aplicação da alíquota sobre a despesa postergada. Finaliza esse item dizendo que só poderiam ser exigidos do sujeito passivo os juros de mora;
- Em relação ao item 2, sustenta que as despesas se incluem no conceito de necessidade, usualidade e normalidade, previsto no artigo 299 do RIR/99, além do que foram apresentados documentos hábeis e suficientes para a demonstração da efetividade da prestação de serviços e o correlato pagamento. No que se refere à cláusula contratual estabelecendo que tais despesas seriam de inteira

responsabilidade da Senarc e SystemCred, sem direito a reembolso, ressalta que a impugnante assumiu essa responsabilidade em tratativas verbais;

- Quanto ao item 3, além dos valores em questão serem dedutíveis por operacionais, nos termos do artigo 299 do RIR/99, a dedutibilidade destas perdas deve ser admitida, pois seriam todos abaixo de R\$5.000,00 (incluindo as perdas relativas ao seguro “compra tranquila”), e, portanto, dedutíveis nos termos dispostos no artigo 9º, §1º, II, “a” da Lei nº 9.430/96;
- No que tange ao item 4, defende que descontos concedidos no valor de R\$3.039.947,73 são operacionais à atividade da Impugnante e, portanto, plenamente dedutíveis da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que, sem a concessão de descontos aos clientes inadimplentes, não é possível à impugnante reaver os créditos registrados contabilmente, decorrentes do não pagamento das faturas de cartão de créditos de seus clientes;
- O aumento da alíquota da CSLL tratado no item 5 só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos a partir de maio/2008 conforme IN/RFB nº 810/2008. Afirma também que a alteração da alíquota é inconstitucional, e:
- Em relação ao item 6, a fiscalização não poderia reduzir o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL devido pela impugnante, sob o fundamento de que este saldo teria sido afetado de ofício pelas autuações fiscais originárias do processo administrativo nº 16327.721523/2012-92, uma vez que o referido processo administrativo está pendente de julgamento.

Questionou ainda a aplicação de multa sobre a sucessora e aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Analisando a impugnação apresentada a DRJ em São Paulo julgou-a improcedente.

Intimado sobre essa decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário ratificando as razões expostas em sua impugnação, em especial, e que interessará ao exame da matéria devolvida a este colegiado, a respeito da suposta ausência de previsão legal para adição de despesas indedutíveis na base de cálculo da CSLL.

Por meio do Acórdão 1402-002.391¹, deu-se provimento parcial ao Apelo do contribuinte tão somente para excluir da exigência da CSLL no ano-calendário de 2008 o valor de RS 40.821,32, o qual recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, DemetriusNichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. PERDAS. DEDUÇÃO.

A dedução dos gastos com despesas operacionais não é vinculada apenas à necessidade, usualidade e normalidade. Cabe verificar se efetivamente o ônus foi do sujeito passivo e, mais ainda, se a assunção desse ônus não feriu cláusulas contratuais.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO IMPUTADA À SUCESSORA.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa: DESPESAS OPERACIONAIS. PERDAS. DEDUÇÃO.

Demonstrado nos autos que os valores glosados foram computados pelo sujeito passivo na apuração do lucro líquido, aplica-se o decidido quanto à exigência do IRPJ.

ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. APLICABILIDADE.

O aumento de alíquota da contribuição não se aplica aos fatos geradores ocorridos antes da alteração.

Intimado sobre essa decisão, o contribuinte apresentou embargos de fls. 3.305-3.315, o qual, por meio do despacho de fls. 3339-3342, foi rejeitado.

Inconformado, após ciência desse despacho em 08/09/2017 (fl. 3346), em 21/09/2017 (fls. 3348-3349) o contribuinte interpôs Recurso Especial de fls. 3350-3378.

Em exame a admissibilidade do Apelo Especial, o então Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF proferiu o despacho de fls. 3337-3357 admitindo em parte o recurso, somente em relação às matérias “falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL” e “ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa”.

O contribuinte foi cientificado do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial em 07/05/2018 (fls. 3765-3766) e interpôs em 11/05/2018 (fls. 3768-3769) o Agravo de fls. 3770-3787. A senhora Presidente do CARF proferiu então o Despacho de fls. 3866-3887 rejeitando o recurso.

No mérito das matérias submetidas à análise desta 1ª Turma da CSRF, em apertada síntese, aduz a Recorrente que

- não é possível se atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de

comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento;

- o art. 57 da Lei nº 8.981/95 refere-se a regras quanto à apuração e recolhimento do tributo, equivocando-se o acórdão recorrido ao tentar estender a aplicação de tal dispositivo legal à presente discussão;

- apesar de o IRPJ e a CSLL possuírem as mesmas regras de apuração e pagamento, os referidos tributos não observam as mesmas regras de dedutibilidade de despesas;

- quanto a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alega que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração lavrados, por absoluta ausência de previsão legal.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 28/05/2018 (fl. 3842) e em 12/06/2018 (fl. 3864) o processo retornou ao CARF com as contrarrazões da PGFN (fls. 3843-3863).

Nos termos do art. 79 do Anexo II do RICARF, a PGFN será considerada intimada pessoalmente *“das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos”*. Considerando que o art. 70 do Anexo II do RICARF define que o prazo para apresentação de contrarrazões é de 15 dias, a manifestação da PGFN mostra-se tempestiva.

Em sua peça, a PGFN pleiteia o não conhecimento do Apelo do Contribuinte em relação à matéria *“falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL”* por suposta ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

Aduz que o acórdão recorrido aborda a hipótese de dedução de dívida de terceiro, assumida pelo contribuinte por mera liberalidade, ao passo que nenhum dos paradigmas colacionados pela Recorrente seriam hábeis a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial por tratarem de situações fáticas distintas. Nesse sentido, conclui que para que o Recurso Especial pudesse ser conhecido, *“deveria o contribuinte apresentar paradigma que defendesse a tese de que despesas de terceiros podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL. Não tendo se desincumbido desse ônus, o sujeito passivo não pode ter seu recurso conhecido.”*

Alega ainda que em relação ao Acórdão nº 101-94.286, haveria outro óbice para ser admitido como paradigma, pois *“os fatos geradores examinados no referido julgado referem-se aos anos-calendário de 1993 e 1994. Tratam-se, portanto, de fatos geradores anteriores ao advento do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), que fundamenta o presente auto de infração”*.

No mérito, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem delineado no Despacho de Admissibilidade.

A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, questionando o conhecimento do Apelo em relação à matéria “falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL”.

Segundo a PGFN, os fatos que embasam os paradigmas colacionados pelo contribuinte não guardariam similitude com aqueles tratados no acórdão recorrido.

Passo então, ao reexame do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial que, em suas fls. 3750-3751, assim tratou sobre o tema:

Decisão recorrida:

DESPESAS OPERACIONAIS. PERDAS. DEDUÇÃO.

Demonstrado nos autos que os valores glosados foram computados pelo sujeito passivo na apuração do lucro líquido, aplica-se o decidido quanto à exigência do IRPJ.

[...]

Em relação aos demais argumentos de defesa, no que se refere à falta de previsão legal para adição de despesas indedutíveis na base de cálculo da CSLL reitero o pronunciamento da decisão recorrida quanto à aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95 que adotou para a CSLL o mesmo regramento contido na legislação do IRPJ.

Ainda nessa questão, é de se reconhecer a existência de valores que são adicionados ou excluídos ao lucro líquido (base de cálculo da CSLL) exclusivamente para apuração do lucro real. Entretanto, nos termos do exposto no parágrafo anterior, a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL.

Acórdão paradigma nº 9101-001.839, de 2013:

DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE NA CSLL. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.

Acórdão paradigma nº 101-94.286, de 2003:

DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto.

Quanto a essa sétima matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-001.839, de 2013, e 101-94.286, de 2003) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda (primeiro acórdão paradigma)* e que, *na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto (segundo acórdão paradigma)*.

De fato, tanto os paradigmas quanto o acórdão recorrido tratam de situações em que o contribuinte registrou despesas consideradas não necessárias pelo Fisco, tanto para apuração do lucro real quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

Há de se analisar, contudo, as especificidades de cada um dos julgados para se examinar os argumentos da PGFN quanto à ausência de similitude fática e consequente não caracterização de dissídio jurisprudencial.

A matéria apontada pela Recorrente, qual seja, “falta (ou não) de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL”, em princípio, se coaduna não só com a abordagem contida no acórdão recorrido (e também nos paradigmas), como também embasa a exigência de CSLL.

A respeito da particularidade apontada pela PGFN no sentido de que o caso dos presentes autos trata de despesa de terceiros, em realidade, dá enfoque distinto ao tratado no próprio de auto de infração que, em realidade, discute se o reembolso de despesas incorridas por prestador de serviço deveria ou não ter sido realizado pelo contribuinte ante às cláusulas dos contratos firmados com os prestadores de serviço, e não um mero registro de despesas que, incontroversamente, pertenceriam a terceiros. Veja-se excerto do auto de infração de CSLL (fl. 623):

0003 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS		
Despesas não necessárias apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e CSLL, parte integrante e indissociável deste auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	706.709,16	75,00

Apropriação de despesas de descontos concedidos na recuperação de créditos já baixados como perdas, conforme apurado no Termo de Verificação Fiscal - IRPJ e CSLL, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	3.039.947,73	75,00

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

O Termo de Verificação, por sua vez, assim fundamenta a exigência (fl. 639):

Conforme visto no item 1.1 deste Termo os contratos de prestação de serviços de cobrança celebrados com as empresas Senarc e Systemcred indicavam nas cláusulas 8.1 que - qualquer despesa com a cobrança seria de inteira responsabilidade destas empresas, sem direito a reembolso.

O pagamento, por parte da CREDI-21, de despesas telefônicas com cobranças efetuadas pela SYSTEMCRED e SENARC, caracteriza a mera liberalidade desta despesa, pois foi contrário ao disposto na cláusula 8.1 do contrato, que estabelecia que toda e qualquer despesa com a cobrança seria de inteira responsabilidade da SYSTEMCRED e da SENARC, sem direito a reembolso.

Aplicam-se, à matéria fiscal em questão, as determinações legais previstas nos artigos 249, inciso I, 251, 299 e 300 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), que seguem abaixo transcritas:

[...]

O reembolso das ligações telefônicas feitas às empresas SYSTEMCRED e SENARC é um caso claro de mera liberalidade, pois o seu pagamento era devido contratualmente pela própria SYSTEMCRED e SENARC e não era passível de reembolso.

Apesar do contribuinte ter efetivamente pago estas despesas e ter apresentado, em alguns casos, junto com a nota fiscal, o demonstrativo das ligações reembolsadas, elas não são dedutíveis para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois se tratam de despesas de terceiros, caracterizadas como despesas não necessárias à atividade da empresa:

[...]

Conforme se observa, não se está a tratar de uma despesa inidônea ou deliberadamente registrada de forma incorreta pelo contribuinte, tanto que a multa aplicada foi a de 75%, e a infração decorre da desnecessidade das despesas baseadas em pagamentos realizados por mera liberalidade (art. 299 do RIR).

No que atine ao argumento adicional da PGFN no sentido de que o segundo paradigma indicado (Acórdão n.º 101-94.286) diria respeito a fatos geradores de 1993 e 1994, e o auto de infração recorrido estar fundamentado no RIR/99 (fatos geradores ocorridos antes da vigência do RIR/99), em primeiro lugar, há de ressaltar que a divergência apontada diz respeito à CSLL, e não ao IRPJ. Além disso, a base legal do art. 299 do RIR/99 indicado pelo Fisco para fundamentar a exigência (art. 47 da Lei n.º 4.506/64, c/c art. 57 da Lei n.º 8.981/95) é que ampara tanto a exigência do citado paradigma quanto do acórdão recorrido.

Por essas razões, na primeira assentada em que este Colegiado se debruçou sobre o tema, entendi que essa matéria do Recurso Especial do Sujeito Passivo deveria ser conhecida.

Ocorre que o julgamento foi interrompido por um pedido de vista da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

No retorno dos autos à pauta, após ouvir os sempre valiosos argumentos da Conselheira Edeli Pereira Bessa, convenci-me que, embora por fundamentos distintos aos aviados pela PGFN em suas Contrarrazões, o Apelo em exame não poderia ser conhecido também em relação à matéria “falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL”. Explico.

No exame do acórdão recorrido entendeu-se que as despesas glosadas não seriam consideradas operacionais, tanto para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL. E, ao fim e ao cabo, o acórdão recorrido acabou por aplicar o ar 57 da Lei n.º 8.981/95 por considerar que esses dispêndios não seriam operacionais e que ***sequer poderiam ter sido escriturados como despesas***, uma vez não serem de responsabilidade do Sujeito Passivo e por já terem sido registrados como despesa anteriormente (baixados como perda). Portanto, a conclusão quanto à desnecessidade de tais despesas deve ser interpretada nesse contexto, em que o próprio reconhecimento dessa despesa como operacional, em sua contabilidade, foi rechaçado pelo acórdão recorrido.

Já os paradigmas apontados, em nenhum momento tratavam de despesas cuja possibilidade de registro contábil e operacionalidade foram questionadas.

No Acórdão n.º 9101-001.839 (primeiro paradigma), discutia-se a dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, de despesas ***efetivas*** com gratificação ao conselho/participação dos administradores. E como há dispositivo legal específico que trata da adição dessa despesa na apuração do IRPJ, sem qualquer menção ao mesmo tratamento em relação à CSLL em qualquer dispositivo legal, concluiu-se não ser aplicável o art. 57 da Lei n.º 8.981/95 no caso concreto.

Relativamente ao Acórdão n.º 101-94.286 (segundo paradigma), os fatos geradores a que se referia a exigência eram anteriores à vigência do art. 57 da Lei n.º 8.981/95, além de tratarem de ganhos e perdas em operações de *day-trade* (com tributação exclusiva na fonte em

junho/93 e dezembro/94). Nesse paradigma, confirmou-se o decidido em acórdão de recurso de ofício que havia cancelado a exigência por ausência de recomposição das bases de cálculo declaradas, e, como argumento adicional em relação à CSLL, que as despesas *registradas contabilmente*, e, conseqüentemente, com efeito na apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, demandariam norma específica para sua adição na apuração da base de cálculo da CSLL.

Ademais, as normas relativas à tributação de operações de *day-trade* demandam exame específico e muito distinto do tratado no acórdão recorrido.

Veja-se, assim, que além das especificidades das legislações tratadas nos paradigmas no que diz respeito à dedutibilidade das despesas lá examinadas, nesses precedentes o registro contábil das despesas, cuja dedutibilidade se discutia para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, assim como sua classificação como operacional, em nenhum momento foram questionados pela autoridade fiscal e pelas respectivas decisões no âmbito do CARF, ao contrário do constatado no acórdão recorrido, em que a própria possibilidade do registro contábil das despesas foi objetada, além de sua dedução em duplicidade.

Saliento que todas essas minhas conclusões baseiam-se nos fundamentos exarados pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa durante a sessão de julgamento e reduzidas a declaração de voto neste julgado, as quais inteiramente perfazem as minhas razões de decidir.

Por fim, esclarece-se que, em se tratando de circunstâncias fáticas significativamente distintas examinadas nos paradigmas e no acórdão recorrido, além das especificidades das legislações tratadas em cada uma dessas decisões (planos jurídicos distintos), não há que se falar em divergência jurisprudencial.

Sobre o tema “**incidência de juros sobre a multa de ofício**”, há de se ressaltar que foi aprovado o enunciado de Súmula CARF nº 108 (vinculante e posterior ao despacho de admissibilidade), que pacificou o entendimento acerca da incidência da taxa referencial SELIC sobre a multa de ofício, *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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por conseguinte, também em relação à segunda matéria **não há como conhecer** do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto na Súmula CARF n. 108 (vinculante e posterior ao despacho de admissibilidade), a teor do que dispõe o já transcrito § 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Colegiado *a quo* decidiu, no que importa neste momento, dar provimento parcial ao recurso voluntário *para excluir da exigência da CSLL no ano-calendário de 2008 o valor de R\$ 40.821,32*.

Como bem relatado, para além da constatação de inobservância do regime de competência acerca da dedução de provisões na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a acusação fiscal também veiculou glosa de despesas que não seriam de responsabilidade da autuada (reembolso de ligações telefônicas vinculadas a contratos específicos, bem como de perdas com seguro “compra tranquila”), glosa de descontos concedidos relativos a créditos baixados integralmente como perda, aplicação indevida de alíquota de CSLL e compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas indisponibilizados em razão de lançamento anterior. A parcela exonerada correspondeu à aplicação de alíquota da CSLL sobre despesas glosadas que corresponderia a período anterior à majoração vigente a partir de maio/2008.

Ao final do voto condutor do acórdão recorrido consta a seguinte abordagem acerca da incidência da CSLL sobre as despesas consideradas indedutíveis:

Em relação aos demais argumentos de defesa, no que se refere à falta de previsão legal para adição de despesas indedutíveis na base de cálculo da CSLL reitero o pronunciamento da decisão recorrida quanto à aplicação do art. 57, da Lei nº 8.981/95 que adotou para a CSLL o mesmo regramento contido na legislação do IRPJ.

Ainda nessa questão, é de se reconhecer a existência de valores que são adicionados ou excluídos ao lucro líquido (base de cálculo da CSLL) exclusivamente para apuração do lucro real. Entretanto, nos termos do exposto no parágrafo anterior, a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL.

Sob essa ótica, não socorre o sujeito passivo a arguição genérica sobre tal questão. Caberia indicar com precisão qual parcela da glosa não se aplicaria à CSLL. Além do mais, a defesa mostra-se contraditória pois sustenta em relação aos valores glosados que representam despesas operacionais dedutíveis. Ora, como despesas operacionais, afetam o lucro líquido (base de cálculo da CSLL) e o lucro real (base de cálculo do IRPJ).

Para corroborar esse argumento, o exame das DIPJs revela que o sujeito passivo indicou o mesmo valor de despesas operacionais que considerou indedutíveis para a CSLL e para o IRPJ (R\$ 3.353.845,85; em 2008 e R\$ 1.966.623,29; em 2009).

Firmou-se o entendimento, portanto, de que despesas glosadas por não serem consideradas operacionais afetariam tanto a base de cálculo do IRPJ, como da CSLL. E isto porque, como acima mencionado, a Contribuinte, para além de questionar genericamente a indedutibilidade no âmbito da CSLL, antes buscou demonstrar que tais despesas seriam operacionais, inclusive reconhecendo o alcance ampliado do art. 299 do RIR/99, ao assim argumentar em seu recurso voluntário:

Considerando a natureza das despesas questionadas nos autos de infração originários do presente processo administrativo, importa trazer à colação breves comentários sobre o conteúdo e alcance do disposto no artigo 299 do RIR/99, para que não restem dúvidas quanto à necessidade, usualidade e normalidade de referidas despesas.

Nos termos do que determina o artigo 299 do RIR/99, despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Por meio desse dispositivo legal, pretendeu o legislador impor alguns limites, ou melhor, **condições, para que as pessoas jurídicas possam considerar determinadas despesas como sendo operacionais e, conseqüentemente, deduzi-las para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos.**

Desta forma, somente as despesas que tiverem as características anteriormente mencionadas é que serão dedutíveis na determinação do lucro **real e da base de cálculo da CSLL**, devendo ser considerados os seguintes requisitos:

[...] *(negrejou-se)*

Ao final, reportando-se genericamente à *adição de despesas, consideradas indedutíveis na base de cálculo da CSLL*, muito embora diversas fossem as motivações para as glosas promovidas, a Contribuinte discordou da aplicação da decisão dada no âmbito do IRPJ à CSLL como seu reflexo, na forma da decisão de 1ª instância, com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981/95 e dos arts. 46 a 49 da Instrução Normativa SRF nº 390/2014, no que se refere à perda no recebimento dos créditos. Argumentou que apenas as regras de apuração e pagamento são comuns aos dois tributos, e que a dedutibilidade de despesas se submete a regras específicas no âmbito da CSLL, sendo que os ajustes referidos no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 não referem, *como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente às despesas ora questionadas*. Assim, em seu entendimento, *uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo*.

Anote-se que, em embargos de declaração, a Contribuinte pretendeu a apreciação do argumento específico de que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 seria *previsão legal expressa e própria quanto às regras de dedutibilidade atinentes à referida contribuição*, mas os embargos foram rejeitados pela Presidência do Colegiado sob o entendimento de que o tema fora julgado *fundamentado no art. 57 da Lei nº 8.981/95*, havendo apenas inconformidade exteriorizada nos embargos de declaração.

Como visto, a decisão do acórdão recorrido, no sentido de estender a indedutibilidade à CSLL, mediante aplicação do art. 57 da Lei nº 8.981/95, se deu em razão da

inadmissão das despesas glosadas como operacionais, e essa natureza era o eixo inicial de defesa da Contribuinte. Importa, assim, ter em conta a razão de tais despesas não terem sido consideradas operacionais no acórdão recorrido, o que se tem nos seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido:

2) Glosa de valores deduzidos a título de reembolso de ligações telefônicas sem previsão contratual referentes a pagamentos feitos às empresas SystemCred (R\$ 429.644,35) e Senarc (R\$ 277.064,81):

[...]

Repita-se, para evitar qualquer alegação de omissão ou contradição: não há argumento passível de aceitação no sentido de que a despesa seria necessária, usual e normal às atividades da pessoa jurídica se, por disposição contratual, **o ônus não lhe pertence. Nessa situação, a assunção desse ônus é mera liberalidade.**

[...]

3) Dedução indevida com perdas referentes ao seguro “compra tranquila” (R\$ 648.238,59; em 2008 e R\$ 620.386,79; em 2009):

A interessada defende-se nesse item afirmando que cumpriu todos os requisitos para dedução da perdas, estabelecidos no art. 9º, da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, a razão da autuação não envolveu o descumprimento dessa norma, mas sim a admissão pelo próprio sujeito passivo de que a administração dos valores referentes ao seguro “compra tranquila” **seria de responsabilidade da empresa Primos Participações** o que abrangia o repasse das receitas e conseqüentemente do ônus das despesas.

Tendo em vista que não houve contestação à razão da autuação, rejeita-se o recurso neste item.

4) Dedução indevida de descontos concedidos (R\$ 3.039.947,73), eis que referentes a créditos anteriormente baixados integralmente como perda:

[...]

A despesa foi glosada pelo fato de se referir a **crédito que já havia sido baixado como perda** e, posteriormente, foi objeto de acordo para pagamento com desconto. Esse desconto foi considerado indedutível por se referir a um crédito que já não constava mais da escrituração. A concessão do desconto não é irregular em si, mas **não poderia o valor correspondente não poder ser tratado como uma nova despesa.**

[...] *(negrejou-se)*

Este é o contexto, portanto, no qual foi admitida a extensão da indedutibilidade ao âmbito de apuração da CSLL: os valores não poderiam ter sido escriturados como despesas, quer por não serem de responsabilidade da Contribuinte, quer por já terem representado despesa anteriormente.

Quanto ao fato de a glosa de ter se dado como despesas desnecessárias, sem a caracterização de sua inidoneidade, ser suficiente para alinhar o recorrido à hipóteses em geral de desnecessidade de despesas, deve-se ter em conta que a interpretação firmada no acórdão recorrido acerca da acusação fiscal é determinante para a definição dos contornos dos fatos que deverão ser considerados para verificação da similitude necessária à caracterização do dissídio

jurisprudencial. E o presente caso, como visto, traz objeção ao próprio reconhecimento contábil dos encargos como despesas operacionais.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, teve seguimento quanto à “falta de previsão legal para adição de despesas, consideradas indedutíveis, na base de cálculo da CSLL” nos seguintes termos:

Quanto a essa sétima matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a regra geral é que as despesas indedutíveis para o IRPJ também o são para a CSLL*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-001.839, de 2013, e 101-94.286, de 2003) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda* (primeiro acórdão paradigma) e que, *na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto* (segundo acórdão paradigma).

O paradigma nº 9101-001.839, por sua vez, tratou de adição à base de cálculo da CSLL de *despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores*, e a decisão desta 1ª Turma, em antiga composição, foi assim fundamentada:

Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, **correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração** (R\$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e **participação nos lucros dos administradores** (R\$ 1.813.348,03, R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).

Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF nº 93/19971, **ao fundamento de que todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.**

Ora, fuge da razoabilidade crer que com a Instrução Normativa nº 93, de 1997, estabeleceu-se a equivalência entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que, nesse aspecto, nada acrescentou ao que já dispunha a Lei nº 8.981, de 1995, verbis:

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.

Resta claro que dentre as disposições relativas ao IRPJ que também alcançam a CSLL, por determinação do art. 28 da Lei 9.430/96 (arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71), nenhuma prescreve sobre despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, as quais teoricamente teriam sido estendidas à base de cálculo da CSLL.

As normas sobre ajustes na base de cálculo são distintas das normas de apuração a que aludem invocada instrução normativa. **Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real.** As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida

contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990.

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. **Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores.** A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "normas de apuração e pagamento" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. (*destacou-se*)

O debate no paradigma, portanto, tinha em conta a exigência de adição, à base de cálculo da CSLL, de *despesas efetivas* contabilizadas pela pessoa jurídica, mas para as quais havia regra específica de adição ao lucro real, sem a estipulação da correspondente adição ao lucro líquido, base de cálculo da CSLL. É este o contexto no qual se decide, também, pela inutilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/95 para afirmação da indedutibilidade, no âmbito da apuração da CSLL, de despesas não admitidas na apuração do lucro real.

O acórdão recorrido, porém, como antes demonstrado, infirma a própria caracterização dos valores glosados como despesas operacionais, quer por não representarem encargos de responsabilidade da pessoa jurídica, quer por configurarem dedução em duplicidade. Logo, os acórdãos comparados se distinguem substancialmente quanto à classificação dos encargos como *despesas efetivas*. E é sob esta premissa que o paradigma demanda regra específica para adição à base de cálculo da CSLL.

Quanto ao paradigma nº 101-94-286, tratou-se ali de exigência referente a períodos de apuração anteriores à vigência do art. 57 da Lei nº 8.981/95, além de referente à exclusão, da sistemática do lucro real, de ganhos e perdas em operações *day-trade*, que estariam submetidas a tributação exclusivamente na fonte nos períodos de junho/93 a dezembro/94. E, embora o cabeçalho e o acórdão refiram a interposição de recurso voluntário, a decisão tomada foi, apenas, de negativa de provimento a recurso de ofício, dado o cancelamento da exigência em 1ª instância diante da constatação de que o lançamento não contemplara a recomposição das bases de cálculo declaradas. Veja-se:

Desta forma, se a fiscalização verifica que, em determinado período de apuração, foi levada ao resultado uma parcela que deveria ter um tratamento em separado, deve proceder à glosa de tal perda e à recomposição do resultado do período, considerando para tanto os prejuízos não glosados e os prejuízos acumulados até aquele período.

O lançamento seria realizado apenas se, a partir de tal recomposição, surgisse uma base impositiva positiva. No caso vertente, a fiscalização não considerou o fato de que em alguns períodos de apuração, mesmo após a glosa, a impugnante continuava em situação de prejuízo, ao passo que, em outros, a base positiva era totalmente compensada com prejuízos acumulados, restando base positiva em apenas um período de apuração

(dezembro de 1994), conforme já delineado no demonstrativo de fls. 419 apresentado pela impugnante.

Relativamente à CSLL, embora referido que a decisão deveria seguir, *em princípio, a mesma orientação decisória da exigência principal relativa ao Imposto sobre a Renda*, analisou-se a aplicação à CSLL da regra invocada para exigência do IRPJ e adicionou-se, à decisão de 1ª instância, o seguinte fundamento:

A impugnante alega que não deve prosperar a autuação da CSLL por não estar prevista na legislação que rege tal contribuição a adição de despesas financeiras ao lucro líquido para se chegar à base de cálculo da CSLL.

É inequívoco que a base de cálculo da constituição social instituída pela Lei nº 7.689/1988, conforme definida no art. 2º do mesmo diploma legal, com a alteração introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990, é distinta daquela fixada para o imposto sobre a renda de pessoa jurídica. Assim, despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerada não dedutíveis para os efeitos do IRPJ (no caso, por se submeterem a tributação em separado), nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da Contribuição Social. Para esta, ao lucro dos diplomas legais mencionados, bem do art. 13 da Lei n. 9.249/1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Assim, a decisão de outro Colegiado do CARF foi no sentido de que a tributação em separado estipulada para o IRPJ não afetaria, necessariamente, a base de cálculo da CSLL, que tem por referência *despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica*, demandando norma legal específica para tanto.

Para além da dessemelhança antes apontada em relação ao primeiro paradigma - vez que o acórdão recorrido questiona a apropriação contábil dos valores glosados, ou seja, a sua caracterização como despesas operacionais que não representam encargos de responsabilidade da pessoa jurídica ou configuram dedução em duplicidade - a discussão do paradigma se deu em razão da extensão à CSLL de regime de tributação exclusivamente na fonte para operações *day-trade*, estipulada no âmbito do IRPJ, e isso em período anterior à vigência do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Conclui-se, diante dessas circunstâncias, que os acórdãos comparados se distinguem em aspectos determinantes para a interpretação da legislação tributária de regência. Em tal contexto, não há a necessária similitude para caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento

há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para, acompanhando o I. Relator no não conhecimento da divergência acerca da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, NÃO CONHECER integralmente do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA