



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

Processo nº 18471.001822/2007-10
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.220 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2017
Matéria CSLL
Recorrente BG DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário:2002

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de IRPJ, CSLL (reflexo) quanto ao ano-calendário de 2002, com imposição de multa de 75% (fls. 147/158). Consta do Termo de Constatação de Infração que acompanha os lançamentos (fls. 136/146):

DESPESAS ATIVÁVEIS - valores apropriados em conta de despesas e declarados na rubrica de Despesas Operacionais, escriturado em sua contabilidade na conta 3.3.5.17.002.579 — Serviços Prestados de Informática, referente aos pagamentos abaixo discriminados, onde fica demonstrado que se trata de serviços de informática para implantação de sistemas, ficando caracterizada a aquisição de bens de natureza permanente, quando deveriam ser ativados, para futura amortização/depreciação (...)

E resposta a intimação, o contribuinte apresentou a documentação acostada a fls 112/118 ficando constatado que foram computados como despesas operacionais, pagamentos inerentes a aquisição de bens de natureza permanente, quando na realidade estes custos deveriam ser capitalizados, a fim de servirem de base a depreciações ou amortizações futuras. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas. (...)

DESPESAS INDEDUTÍVEIS — DESPESAS COM BRINDES - valores escriturados em sua contabilidade, na conta 3.3.5.18.008.589 — Despesas com Brindes, como despesas dedutíveis do Lucro Líquido, constantes de sua declaração referente ao ano calendário de 2002, cuja dedutibilidade é vedada nos termos do artigo 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/95. (...)

Em resposta a intimação, o contribuinte se limitou a apresentar a documentação acostada a fls. 91, onde fica constatado que se trata de despesas com brindes, sujeitas a adição ao lucro líquido.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - valores apropriados em conta de despesas e declarados na rubrica de Outras Despesas Operacionais, escriturados em sua contabilidade na conta

3.3.5.18.017.598 — *Despesas com Patrocínio, referente aos valores abaixo discriminados, sem que ficasse comprovada a necessidade e a efetiva contraprestação dos serviços, indedutíveis, por serem desnecessárias a atividade da empresa (...)*

Em resposta a intimação, o contribuinte se limitou a apresentar a documentação acostada a fls. 86/87., onde fica constatado que se trata de despesas de pagamento a título de patrocínio, sem que ficasse comprovada a efetiva contraprestação dos serviços e a sua necessidade a atividade da empresa.

Constitui condição para a dedutibilidade que os dispêndios de custos ou despesas estejam documentadamente comprovados, quanto a efetiva contraprestação do serviço e seu efetivo pagamento e, que guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita.

Os pagamentos por mera liberalidade que não entram no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa como definido no artigo 299 do RIR/99 não são dedutíveis na apuração do lucro real.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - valores apropriados em conta de despesas e declarados na rubrica de Despesas Operacionais, escriturado em sua contabilidade na conta 3.3.5.16.005.565 — Despesas com Serviços Prestados por Terceiros Pessoa Jurídica, referente aos valores abaixo discriminados, sem que ficasse comprovada a necessidade e a efetiva contraprestação dos serviços, indedutíveis, por serem desnecessárias a atividade da empresa (...)

Em reposta a intimação, o contribuinte se limitou a apresentar a documentação acostada a fls. jp2,5722 onde fica constatado que se trata de despesas de pagamento por prestação de serviços de assessoria, sem que ficasse comprovada a necessidade e a efetiva contraprestação dos serviços. (...)

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - valores apropriados em conta de despesas e declarados na rubrica de Despesas Operacionais, escriturado em sua contabilidade na conta 3.3.5.16.004.564 — Despesas com Serviços Prestados por Terceiros Pessoa Jurídica — Honorários com Consultores, referente aos valores abaixo discriminados, sem que ficasse comprovada a necessidade e a efetiva contraprestação dos serviços, indedutíveis, por serem desnecessárias a atividade da empresa (...)

DESPESAS INDEDUTÍVEIS — FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL - a empresa deixou de comprovar, com documentação hábil e idônea, assim como não comprovou a efetiva contraprestação dos serviços e/ou a sua necessidade para a atividade da empresa, os valores escriturados em sua contabilidade como pagamento de despesas dedutíveis, durante o ano calendário de 2002, conta 3.3.5.18.008.589 – Despesas com Brindes, deduzidas do Lucro Líquido, conforme discriminação abaixo, e informado como

despesas com brindes, dedutíveis do Lucro Líquido, na rubrica de Despesas Operacionais (...)

Em resposta a intimação (fls. 89/90), o contribuinte, após vários pedidos de prorrogação de prazo para apresentação de Livros e Documentos, limitou-se a apresentar apenas documentos internos de sua contabilidade, deixando de comprovar, com documentação hábil, a natureza, a necessidade e a efetividade da contraprestação dos serviços. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas. (...)

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL - a empresa deixou de comprovar com documentação hábil e idônea, assim como não comprovou a efetiva contraprestação dos serviços e a sua necessidade para a atividade da empresa, os valores escriturados em sua contabilidade como pagamento de despesas dedutíveis, durante o ano calendário de 2002, conta 3.3.5.17.002.579 – Despesas com Serviços Prestados de Informática, deduzidas do Lucro Líquido, conforme discriminação abaixo, e informado como Serviços Prestados por Pessoa Jurídica, dedutíveis do Lucro Líquido, na rubrica de Despesas Operacionais, constantes de sua declaração referente ao ano calendário de 2002. (...)

Em resposta a intimação (fls. -), o contribuinte, após vários pedidos de prorrogação de prazo para apresentação de Livros e Documentos, se limitou a apresentar apenas documentos internos de sua contabilidade, deixando de comprovar, com documentação hábil, a natureza, a necessidade e a efetividade da contraprestação dos serviços. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas. (...)

DESPESAS INDEDUTÍVEIS — FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL - a empresa deixou de comprovar com documentação hábil e idônea, assim como não comprovou a efetiva contraprestação dos serviços e a sua necessidade a atividade da empresa, os valores escriturados em sua contabilidade como pagamento de despesas dedutíveis, durante o ano calendário de 2002, conta 3.3.5.16.005.565 — Despesas com Serviços Prestados por Terceiros — Pessoas Jurídicas, deduzidas do Lucro Líquido, conforme discriminação abaixo, e informado como Serviços Prestados por Pessoa Jurídica (...)

Em resposta a intimação (fls. —), o contribuinte, após vários pedidos de prorrogação de prazo para apresentação de Livros e Documentos, se limitou a apresentar apenas documentos internos de sua contabilidade, deixando de comprovar, com documentação hábil, a natureza, a necessidade e a efetividade da contraprestação dos serviços. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas. (...)

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL - a empresa deixou de comprovar com documentação hábil e idônea, assim como não comprovou a efetiva contraprestação dos serviços e a sua necessidade a atividade da empresa, os valores escriturados em

sua contabilidade como pagamento de despesas dedutíveis, durante o ano calendário de 2002, conta 3.3.5.16.004.564 – Despesas com Serviços Prestados por Terceiros Pessoas Jurídicas – Honorários com Consultores (...)

Em resposta a intimação (fls. -), o contribuinte, após vários pedidos de prorrogação de prazo para apresentação de Livros e Documentos, limitou-se a apresentar apenas documentos internos de sua contabilidade, deixando de comprovar, com documentação hábil, a natureza, a necessidade e a efetividade da contraprestação dos serviços. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – FALTA DE COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL - a empresa deixou de comprovar com documentação hábil e idônea, assim como não comprovou a efetiva contraprestação dos serviços e a sua necessidade a atividade da empresa, os valores escriturados em sua contabilidade como pagamento de despesas dedutíveis, durante o ano calendário de 2002, conta 3.3.5.15.005.217 – Despesas com Serviços Prestados por Terceiros – Pessoa Física, deduzidas do Lucro Líquido (...)

Em resposta a intimação (fls. -), o contribuinte, após vários pedidos de prorrogação de prazo para apresentação de Livros e Documentos, limitou-se a apresentar apenas documentos internos de sua contabilidade, deixando de comprovar, com documentação hábil, a natureza, a necessidade e a efetividade da contraprestação dos serviços. Sujeitam-se, portanto, à glosa, os valores levados a despesas.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 198), que foi parcialmente acolhida pela Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, em acórdão assim ementado (fls. 1.541, volume 4):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS. GLOSA DE DESPESAS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis. Juntadas aos autos de provas hábeis para comprovar parte das despesas impõe-se o cancelamento parcial das glosas efetuadas

PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Somente são admissíveis como operacionais as despesas efetivamente comprovadas, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais emitidas pela prestadora dos serviços sem quaisquer outros documentos comprobatórios de sua efetiva prestação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTOS REFLEXOS - CSLL

Na ausência de argumentos diferenciados, aplica-se ao lançamento decorrente aquilo que restou decidido em relação ao IRPJ.

Destaca-se trecho do acórdão da DRJ a respeito da CSLL, que ainda está em discussão neste processo:

Em relação à alegação de que as despesas glosadas fossem indedutíveis para fins de IR, não o seriam necessariamente para fins de CSL, a mesma não se sustenta, especialmente em virtude o artigo 28 da Lei 9.430/1996 dispor:

"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. ;"

Ademais, em se tratando de inexatidão quanto a despesas ou custos o Parecer Normativo 02/1996-COSIT, inclusive citado pelo contribuinte, recomenda a sua adição diretamente ao lucro líquido do período base afetado, interferindo assim na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A seguir, reproduz-se parcialmente o mesmo: (...)

Resta demonstrada assim a legalidade da repercussão das despesas glosadas para de IRPJ na CSLL.

Como exonerada parte do crédito tributário (IRPJ e CSLL), os autos foram remetidos ao CARF com recurso de ofício. Além disso, o contribuinte apresentou recurso voluntário quanto à parte mantida do lançamento.

Diante disso, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **(i)** quanto à glosa de exclusão, deu provimento ao recurso voluntário, **(ii)** quanto à glosa de despesas, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário; **(iii)** relativamente à compensação de prejuízos e bases negativas, negou provimento ao recurso de ofício. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE EXCLUSÕES. Se o sujeito passivo apresenta demonstrativos vinculando a exclusão questionada a receitas tributadas em período anterior, sua glosa somente se sustenta quando a autoridade lançadora apresenta justificativas válidas para desconstituir os fatos alegados.

GLOSA DE DESPESAS. PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Somente são admissíveis como operacionais as despesas efetivamente comprovadas, não bastando como elemento probante a apresentação de notas fiscais emitidas pela prestadora dos serviços sem quaisquer outros documentos comprobatórios de sua efetiva prestação.

SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E DE INFORMÁTICA. A natureza do prestador, a descrição dos serviços na nota fiscal e a razoabilidade do gasto permitem concluir pela dedutibilidade da despesa.

DESPESA DE PATROCÍNIO. É notória a publicidade em favor da pessoa jurídica resultante de contribuição ao Congresso Mundial de Petróleo.

REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício e este, em razão do princípio da entidade, não pode ser afetado por despesas desnecessárias. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 expressamente estende as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da CSLL.

Destaca-se trecho do voto vencedor a respeito da CSLL, elaborado pela ex-conselheira Edeli Pereira Bessa:

Registre-se, ainda, que ao contrário do que defende a recorrente especificamente em um dos itens a seguir abordados, a ausência de prova da necessidade da despesa autoriza a sua glosa, também, na apuração da base de cálculo da CSLL. A recorrente entende que os ajustes à sua base de cálculo estão previstos no art. 2º da Lei nº 7.689/88, e não sendo o caso de provisão, inexistente disposição legal que firme aquela indedutibilidade. Todavia, a Lei nº 9.249/95 claramente afirmou a aplicabilidade do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da base de cálculo da CSLL ao assim dispor:

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: [...] (destacouse)

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 é a base legal do art. 299 do RIR/99, dispondo:

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

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

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

[...]

De toda sorte, cumpre observar que mesmo tendo em conta apenas o art. 2º da Lei nº 7.689/88, está ali determinada a incidência da CSLL sobre o resultado do exercício e este, a teor

da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 750/93, não pode ser afetado por operações que não guardem relação com a finalidade da pessoa jurídica: (...)

O princípio assim enunciado firma que a entidade objeto de contabilização tem de estar completamente separada das entidades que formam o corpo de seus proprietários. Ausente prova documental dos motivos que ensejaram a contratação da despesa, subsiste a possibilidade de que ela não tenha beneficiado diretamente as atividades da pessoa jurídica, restando injustificada a sua contabilização e, por consequência redução do lucro aqui tributado, quer pelo IRPJ, quer pela CSLL.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 08/06/2015, constando expressa ciência quanto à decisão em 10/07/2015, sem que tenha apresentado recurso contra esta decisão (fls. 2.061).

O contribuinte requereu cópias do processo em 20/07/2015 (fls. 2.067), interpondo recurso especial em 24/07/2015 (fls. 2.070/2.082, fls. 2.108). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos **artigos 13, da Lei nº 9.249/95 e 47, da Lei nº 4.506/64**, indicando como paradigmas os acórdãos:

(i) **9101-001.510**, no qual se decidiu que “*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 o lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real*” e

(ii) **101-94.286**, do qual se extrai: “*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*”.

O recurso especial foi admitido por decisão do então Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 2.110/ 2.113):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do 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 o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente estendeu as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 à apuração da CSLL, um dos acórdãos paradigmas apontados (Acórdão nº 9101-001.510, de 2012) decidiu, de modo diametralmente oposto, que tal não ocorreu, uma vez que o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Observa-se, porém, que a decisão recorrida se fundamentou, não só no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, mas, também, no princípio contábil da entidade, o qual não foi refutado, de nenhum modo, nos acórdãos paradigmas apontados. Esse fato poderá vir a implicar, a critério da CSRF, o não conhecimento do recurso especial de divergência interposto, na forma dos Acórdãos nºs 9101-00.721, de 2010, e 9101-01.023, de 2011. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial em 16/09/2015 (fls. 2.115/2.121), nas quais alega, em síntese:

- (i) Preliminarmente, alega que seria inadmissível o recurso especial, pois o acórdão também se fundamentou no princípio da entidade – fundamento autônomo nos termos da Súmula 283, do Supremo Tribunal Federal -, que não foi refutado pelos acórdãos paradigmas;
- (ii) No mérito, sustenta que a tese do contribuinte contraria as disposições do artigo 2º, da Lei nº 7.689/88 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95;

A Procuradoria pede assim não seja conhecido o recurso especial ou, subsidiariamente, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial do contribuinte, eis que tempestivo e demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, adotando as razões do Presidente de Câmara.

A Procuradoria alega que não deveria ser conhecido o recurso especial, pois o acórdão recorrido também teria por fundamento o princípio da entidade, fundamento autônomo que não teria sido atacado pelo contribuinte.

No entanto, a fundamentação do acórdão recorrido a respeito do princípio da entidade está inserida no contexto da análise da dedutibilidade na forma do artigo 47 da Lei nº 4.506/64. Nesse sentido, destaco trecho da ementa do acórdão recorrido:

REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício e este, em razão do princípio da entidade, não pode ser afetado por despesas desnecessárias. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 expressamente estende as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da CSLL

Assim, também adotando as razões do Presidente de Câmara, **voto pelo conhecimento do recurso especial.**

Passo à análise do mérito.

No mérito, ressalto que o Auto de Infração de CSLL fundamentou-se nos seguintes dispositivos:

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88

Art. 28, da Lei nº 9.430/96

Art. 273 do RIR/99

Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições

Portanto, não houve menção aos artigos 47, da Lei nº 4.506/1964, artigo 299, do RIR/99 como tampouco o artigo 13, da Lei nº 9.249/95 no Auto de Infração de CSLL.

Considerando tal contexto fático, a Turma Ordinária *a quo* manteve a exigência da CSLL, sob os seguintes fundamentos do voto condutor:

Acrescente-se que o simples fato de o beneficiário não ser pessoa ligada à contribuinte não autoriza a conclusão de que a despesa era necessária. Nos termos do art. 299 do RIR/99, a necessidade é avaliada tendo em conta a natureza do gasto e a sua conexão com a atividade da empresa ou com manutenção da respectiva fonte produtora. Assim, além do beneficiário deve ser

identificada a causa do pagamento e demonstrada sua correlação com os resultados produzidos pela pessoa jurídica.

Registre-se, ainda, que ao contrário do que defende a recorrente especificamente em um dos itens a seguir abordados, a ausência de prova da necessidade da despesa autoriza a sua glosa, também, na apuração da base de cálculo da CSLL. A recorrente entende que os ajustes à sua base de cálculo estão previstos no art. 2º da Lei nº 7.689/88, e não sendo o caso de provisão, inexistente disposição legal que firme aquela indedutibilidade. Todavia, a Lei nº 9.249/95 claramente afirmou a aplicabilidade do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da base de cálculo da CSLL ao assim dispor:

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: [...] (destacou-se)

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº 4.506/64 é a base legal do art. 299 do RIR/99, dispondo:

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

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

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

De toda sorte, cumpre observar que mesmo tendo em conta apenas o art. 2º da Lei nº 7.689/88, está ali determinada a incidência da CSLL sobre o resultado do exercício e este, a teor da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 750/93, não pode ser afetado por operações que não guardem relação com a finalidade da pessoa jurídica:

Pois bem.

A Constituição Federal, em seu artigo 195, I, c, definiu a competência para a cobrança da CSLL ao prescrever:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Em consonância com a competência outorgada constitucionalmente, a Lei nº 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigo 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda":

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)

§ 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.

A respeito do tema, são precisas as considerações de Ricardo Mariz de Oliveira:

Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)

Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL. (Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo, Quartier Latin, 2008, fl. 976)

A falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é evidenciada pelo artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, *in fine*, que dispõe que *são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

O artigo 57 apenas unificou os regimes de apuração dos tributos, para que a apuração do IRPJ por um dos regimes (lucro real, arbitrado ou presumido) tivesse por consequência a obrigatória apuração da CSLL no mesmo regime. Mas tal previsão não altera a base de cálculo da CSLL, e nem poderia diante da previsão constitucional e legal específica para sua exigência.

O auto de infração de CSLL não expressa como fundamento os artigos 47, da Lei nº 4.506/1964 e 299, do RIR/99.

Ademais, a regra geral de dedutibilidade - prevista pelo artigo 299, do RIR/1999, com matriz legal no artigo 47, da Lei nº 4.506/1964 - não se aplica à CSLL diante da ausência de previsão expressa para tanto. É o teor do artigo 299, do RIR/1999:

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).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Rememoro que, no caso destes autos, o Auto de Infração de CSLL não traz, entre seus fundamentos, o artigo 13, da Lei nº 9.249/1995.

Não obstante, mesmo que o Auto de Infração tivesse fundamento no artigo 13, tal dispositivo não justifica o lançamento de CSLL. É o teor do artigo 13:

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: (...)

Ocorre que a previsão do *caput* do artigo 13, *in fine* (independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964) confirma a independência de base de cálculo da CSLL. Afinal, a regra do artigo 13 não prejudica a regra geral do artigo 47, reproduzido no artigo 299, aplicável unicamente ao IRPJ. Exatamente nesse sentido é interpretada a disposição do *caput* do artigo 13, reforçando que a norma dos incisos deste artigo não depende da regra geral do IRPJ, tratada pelo artigo 47 e reproduzida no artigo 299.

Diante de tais razões, **concluo por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênica para dela divergir quanto ao mérito.

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifou-se)*

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que tal constatação não é suficiente para sustentar o pleito da recorrente de que as despesas desnecessárias não sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Isto porque o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 determina a adição, à base de cálculo da contribuição, das despesas consideradas desnecessárias:

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:

(...)

Observe-se que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, a que se refere o dispositivo reproduzido, é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999, que dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas. Do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

O julgamento quanto à fundamentação legal consiste em discussão impertinente ao presente processo, pois trata de matéria não prequestionada (requisito básico e essencial do recurso especial), nem tampouco veio acompanhada de paradigma hábil que tenha suscitado divergência jurisprudencial. Ademais, a matéria sequer foi impugnada, incidindo o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, bem como o *caput* e § 1º do art. 1013 do Código de Processo Civil de 2015.

Decreto nº 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Lei nº 13.105/2015:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

Portanto, tendo em vista que o que se coloca quanto à fundamentação legal não consta da impugnação e tampouco do recurso voluntário, então é matéria que não se deve conhecer.

Processo nº 18471.001822/2007-10
Acórdão n.º **9101-003.220**

CSRF-T1
Fl. 2.141

Concluo, desse modo, que as despesas discutidas no presente processo por serem desnecessárias, inusuais e anormais, também não são dedutíveis das bases de cálculo da CSLL.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo