



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002951/2008-06
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.399 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALID SOLUCOES E SERVICOS DE SEGURANCA EM MEIOS DE PAGAMENTO E IDENTIFICACAO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

O conhecimento do recurso especial restringe-se à matéria questionada expressamente em razões recursais, orientando-se pela autuação fiscal e decisões ao longo do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005, 2006

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com o art.2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial. A Lei nº 6.404/76, no §1º do seu art.187, determina que as despesas computadas na determinação do resultado do exercício devem ser somente aquelas necessárias para a geração das receitas da empresa. Sendo a determinação do resultado do exercício uma etapa preparatória para a apuração da CSLL, as despesas não necessárias ou não operacionais não devem influenciar na base de cálculo da contribuição.

Além disso, a partir de 1996, passou a existir determinação expressa (art. 13 da Lei nº9.249/95) de que devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação a base de cálculo da CSLL, as despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação aos anos-calendário 2005 e 2006, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora), André Mendes de Moura, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente

convocado), que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 1301-000.925, de 14/06/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. REVERSÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. EXCLUSÃO AUTORIZADA.

Admite-se que, na determinação do lucro real de um período-base, seja excluída, do respectivo lucro líquido, a receita decorrente da reversão de provisão constituída no período-base anterior que tenha sido objeto de ajuste, por adição, na apuração do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO/CSLL

Ano-calendário: 2005 e 2006

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Os ajustes por adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são aqueles previstos em Lei. Despesas representadas por dispêndios efetivos, consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ não são, automaticamente, adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente.

Os membros da Turma acordam, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

Os autos de infração que originaram o presente processo foram lavrados para glosar despesas relativas a vantagens concedidas pelo contribuinte a seus dirigentes, empregados e terceiros sob a forma de fornecimento de cartões de crédito, cujos débitos eram pagos pela própria empregadora. A Fiscalização considerou que tais gastos não eram usuais, normais ou necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte pagadora, não podendo ser enquadrados como despesas operacionais. Assim, deveriam ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Para os anos-calendário 2003 e 2004, a Fiscalização verificou que o contribuinte, que à época adotava o nome AMERICAN BANKNOTE S.A., adicionou tais despesas ao lucro líquido, mas excluiu a maior parte delas na apuração dos tributos. No ano-calendário 2005, o valor das despesas foi quase integralmente adicionado ao lucro líquido. Por fim, em relação ao ano-calendário 2006, nenhum percentual das despesas foi adicionado. Assim, a Fiscalização glosou o valor das despesas indevidamente deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e lavrou os correspondentes autos de infração.

Na impugnação que apresentou, o contribuinte reconheceu o acerto do lançamento dos créditos de IRPJ relativos aos anos-calendário 2005 e 2006 e apresentou os comprovantes de recolhimento do imposto.

Os demais créditos tributários, questionados na impugnação, foram exonerados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro/RJ I. Quanto ao IRPJ dos anos-calendário 2003 e 2004, considerou-se que as exclusões condenadas pela Fiscalização eram legais por tratarem, na realidade, de receita decorrente da reversão de provisões constituídas em período-base anterior, quando foi realizada a respectiva adição. Já em relação aos lançamentos de CSLL, o julgado concluiu que inexistia previsão legal de adição, à base de cálculo da contribuição, de despesas não necessárias à atividade das empresas (não-operacionais).

A DRJ no Rio de Janeiro/RJ I recorreu de ofício de sua decisão e o caso foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. O Colegiado negou provimento ao recurso de ofício, nos termos do Acórdão nº 1301-000.925, cuja ementa foi transcrita acima.

Cientificada, a PGFN interpôs tempestivamente recurso especial endereçado a esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação aos efeitos, na apuração da CSLL, de despesas consideradas desnecessárias e, portanto, indedutíveis no cálculo do lucro real.

Defende a recorrente que o acórdão recorrido, ao adotar o entendimento de que não se estende à apuração da CSLL a indedutibilidade, para fins de cálculo do IRPJ, de despesas consideradas desnecessárias, teria entrado em divergência com o Acórdão nº 107-08.870, proferido pela 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. O paradigma indicado veiculou a seguinte ementa:

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – A defesa foi exercida, ao serem apresentados o recurso e a impugnação, nos termos do PAF. Rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE – FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL. Rejeita-se a preliminar de falta de enquadramento legal, quando os fatos descritos se subsumem à capitulação legal descrita no auto de infração.

DESPESAS FINANCEIRAS DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado financeiro, e tendo concedido

empréstimos a afiliadas, sem cobrança de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras, configura-se a desnecessidade das despesas financeiras às atividades da empresa, na proporção do capital cedido.

CSLL – DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A recorrente explica que o acórdão paradigma, diante da mesma questão de direito, consagrou o entendimento de que despesas desnecessárias e, conseqüentemente, desprovidas de caráter operacional, são indedutíveis também na apuração da CSLL.

Na seqüência, defende que esta seria a interpretação mais correta, já que despesas não operacionais, consideradas indedutíveis no cálculo do lucro real, obrigatoriamente influenciam na apuração da base de cálculo da CSLL, uma vez que esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei nº 7.689/88), a depender das despesas operacionais.

Além disso, a recorrente alega que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, que faz referência ao art. 47 da Lei nº 4.506/64, vedaria a dedução, da base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas não operacionais. Assim, o caso nem mesmo seria de adição de uma despesa indedutível à base de cálculo da CSLL, mas de sua desconsideração no momento da apuração do resultado do exercício.

Requer ao final a Fazenda Nacional que seu recurso seja conhecido e provido para manter o lançamento tributário quanto às despesas desnecessárias indevidamente deduzidas da base de cálculo da CSLL.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade, admitindo a comprovação de divergência jurisprudencial após confrontar a decisão recorrida com o acórdão paradigma.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas em que alega, em síntese, que:

- O entendimento defendido no recurso especial não pode prosperar, uma vez que a Fazenda Nacional pretende, em última análise, alterar o critério jurídico utilizado na lavratura do auto de infração: a autoridade lançadora fundamentou o lançamento de CSLL no art. 2º da Lei nº 7.689/88, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 368 da Lei nº 10.637/2002, enquanto a recorrente pretende fazê-lo com base nas Leis nº 9.429/95 e nº 4.506/64;

- O art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que, em matéria de direito tributário, a possibilidade de revisão e alteração dos critérios jurídicos em relação a um mesmo sujeito passivo é possível desde que o novel critério seja aplicado somente a fatos geradores posteriores à sua introdução;

- Os arts. 2º da Lei nº 7.689/88, 1º da Lei nº 9.316/96, 28 da Lei nº 9.430/96 e 368 da Lei nº 10.637/2002, utilizados pela autoridade fiscal para amparar a autuação, não guardam qualquer relação com a matéria objeto do lançamento de CSLL. Assim, não se pode pretender equiparar automaticamente todas as disposições do IRPJ à CSLL, o que demandaria determinação legal expressa nesse sentido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara recorrida e a parte contrária, em contrarrazões, não contestou sua admissibilidade.

Inicialmente, destaco que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contesta apenas a parte do Acórdão nº 1301-000.925 relacionada aos créditos tributários de CSLL. A parte da decisão recorrida que manteve a exoneração dos lançamentos de IRPJ relativos aos anos-calendário 2003 e 2004 (decidida em primeira instância) não foi objeto do recurso fazendário.

A este respeito, o contribuinte afirma, em suas contrarrazões, que o recurso especial questionaria apenas “o cancelamento da CSLL referente aos anos-calendário de 2005 e 2006”, não contestando o que foi decidido “quanto ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário de 2003 e 2004”. Discordo.

O Acórdão nº 1301-000.925, ora recorrido, negou provimento ao recurso de ofício, mantendo integralmente o decidido no Acórdão nº 12-34.010, proferido em 28/10/2010 pela 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ I.

A ementa do julgado de primeira instância é clara quanto às razões adotadas para cancelar os lançamentos tributários: o IRPJ foi exonerado porque efetivamente não devia ser excluída, do lucro líquido, a receita decorrente de reversão de provisão constituída em período anterior, quando houve o ajuste por adição para apuração do lucro real; a CSLL, referente aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, foi exonerada porque inexistiria imposição legal de adição de despesas não necessárias (e, por consequência, não operacionais) à base de cálculo da contribuição. Transcreve-se a referida ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. REVERSÃO DE PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. EXCLUSÃO AUTORIZADA.

Admite-se que, na determinação do lucro real de um período-base, seja excluída, do respectivo lucro líquido, a receita decorrente da reversão de provisão constituída no período-base anterior que tenha sido objeto de ajuste, por adição, na apuração do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. NÃO ADIÇÃO. FALTA DE IMPOSIÇÃO LEGAL.

Admite-se o cômputo, na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, de despesas que, por não serem necessárias à atividade da contribuinte, escapam ao conceito de despesa operacional.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O voto da i. Relatora do Acórdão n.º 12-34.010 efetivamente separou, em sua análise, os créditos de CSLL referentes aos anos-calendário 2003 e 2004 daqueles relativos aos anos-calendário 2005 e 2006. A exigência relativa aos dois primeiros anos seria cancelada pelos mesmos motivos apontados para o IRPJ: as exclusões operadas pelo contribuinte seriam regulares por tratarem de receitas de reversão de provisão que provocara, quando da sua constituição, a adição correspondente.

Quanto ao lançamento de CSLL referente aos anos de 2005 e 2006, a nobre Relatora votou pela sua manutenção, por entender que o art. 13, I, da Lei n.º 9.249/1995 proibia “a dedução, na base de cálculo da Contribuição Social, de quaisquer provisões, exceção feita àquelas que expressamente referencia”.

No entanto, o voto que prevaleceu naquele julgamento analisou de forma conjunta os anos-calendário para os quais houve lançamento de CSLL.

O voto vencedor constante da decisão inicialmente declara que concorda com a conclusão da Relatora a respeito dos créditos de IRPJ, mas pontua que reputa “*desfocadas da lide suas considerações sobre provisões*”, uma vez que o caso trataria, na realidade, de despesas não operacionais que deixaram de ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

Na seqüência, o voto vencedor aborda de forma indiscriminada os créditos de CSLL (não individualizando os anos-calendário), concluindo pela sua exoneração em razão da inexistência de previsão legal que obrigasse a adição, à base de cálculo da contribuição, de despesas que “*por não serem necessárias à atividade da contribuinte, escapam ao conceito operacionais*”.

Assim, embora o acórdão de primeira instância não seja expresso a esse respeito, a análise empreendida e a ementa do julgado levam à conclusão de que o voto da julgadora Relatora foi vencedor quanto ao cancelamento das exigências de IRPJ dos anos-calendário 2003 e 2004 (o contribuinte reconheceu e pagara os débitos referentes aos anos 2005 e 2006) e vencido quanto à análise relativa à CSLL para todos os anos-calendário.

Tendo o Acórdão n.º 1301-000.925 negado provimento ao recurso de ofício, concluo que a decisão de primeira instância foi mantida em sua integralidade. A razão que prevaleceu para o cancelamento dos créditos de CSLL, referentes aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, foi a inexistência de previsão legal que obrigasse o contribuinte a procedimento diverso do que adotara.

O recurso especial da Fazenda Nacional arguiu a existência de divergência jurisprudencial justamente acerca dos efeitos que as despesas não operacionais devem operar na apuração da CSLL. Ou seja, a tese controversa se aplica a todos os anos-calendário para os quais houve constituição de créditos de CSLL nos presentes autos.

Diante de todas estas considerações, concluo que o que restar decidido no presente julgamento se aplica aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, e não somente aos anos de 2005 e 2006, como aduz a contrarrazoante.

Assim, presentes os pressupostos recursais, conheço integralmente do recurso especial da PGFN.

Mérito

Preliminarmente, cumpre destacar outro ponto levantado nas contrarrazões do contribuinte que demanda a atenção deste Colegiado, no que diz respeito a uma possível “alteração de critério jurídico utilizado na lavratura dos autos de infração”.

O contribuinte argumenta que não pode prosperar a tese defendida pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, no sentido de que a indedutibilidade das despesas não operacionais, para fins de apuração da CSLL, teria previsão legal no art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Isso porque os autos de infração relativos à CSLL não trouxeram qualquer menção às citadas leis e a Fazenda Nacional não poderia, agora, querer fundamentar nelas o lançamento tributário debatido.

Entendo não caber razão ao contribuinte recorrido.

Inicialmente, registre-se que o trecho do recurso especial reproduzido nas contrarrazões foi retirada do tópico “*III – DAS RAZÕES PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO*”. Este item, normalmente utilizado pelos recorrentes com a finalidade de reforçar seus argumentos pela necessidade de reforma da decisão guerreada, sendo parte complementar dos recursos especiais previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

A admissibilidade do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional se deu a partir da contraposição do Acórdão nº 107-08.870 à decisão recorrida, conforme restou consignado no despacho de exame de admissibilidade.

Como é cediço na jurisprudência, uma vez conhecido o recurso especial, a apreciação da lide é integralmente devolvida (cognição ampla) para deliberação da CSRF.

Apreciando a questão à luz de seus próprios recursos especiais, assim se manifestou o Superior tribunal de Justiça (STJ):

DIREITO SOCIETÁRIO E EMPRESARIAL. SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO EM QUE PREPONDERA A AFFECTIO SOCIETATIS. DISSOLUÇÃO PARCIAL. EXCLUSÃO DE ACIONISTAS. CONFIGURAÇÃO DE JUSTA CAUSA. POSSIBILIDADE. **APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE**. ART. 257 DO RISTJ E SÚMULA 456 DO STF

6. Superado o juízo de admissibilidade, o recurso especial comporta efeito devolutivo amplo, porquanto cumpre ao Tribunal julgar a causa, aplicando o direito à espécie (art. 257 do RISTJ; Súmula 456 do STF). Precedentes.

(RESP - RECURSO ESPECIAL - 917531 2007.00.07392-5, LUIS FELIPE SALOMÃO, STJ - QUARTA TURMA, DJE DATA:01/02/2012 ..DTPB:.) (grifou-se)

A questão já foi inclusive sumulada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no que diz respeito aos recursos extraordinários julgados por aquela Corte:

SÚMULA STF Nº 456 – O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie.

Sendo assim, não há problema no fato de a Fazenda Nacional mencionar, em seu recurso especial, com a finalidade de reforçar seus argumentos pela necessidade de reforma do

acórdão recorrido, dispositivos legais que não foram expressamente citados nos autos de infração.

Ainda que assim não fosse, cabe referir que os dispositivos das Leis n.º 9.249/95 e n.º 4.506/64, mencionados pela Fazenda Nacional, nem mesmo constituem o principal argumento jurídico defendido no recurso especial. Traz a recorrente:

As despesas não operacionais, consideradas indedutíveis na apuração do IRPJ, influenciam na base de cálculo da CSLL porque esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (**art. 2º da Lei n. 7.689/88**), a depender das despesas operacionais.

Esse fundamento se soma aos ditames do art. 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. (grifou-se)

Por fim, ainda tratando da alegação de alteração de fundamento jurídico, julgo ser relevante trazer à luz a análise desenvolvida pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no voto condutor da decisão consubstanciada no Acórdão n.º 9101-002.538:

Em segundo lugar deve-se ressaltar que não há aqui "argumento novo", mas apenas a indicação do art. 13 da Lei n.º 9.249/95 como "enquadramento legal" do ilícito apurado pela autoridade fiscal, enquadramento esse que deixou de ser arrolado no TVF e no auto de infração.

Importante esclarecer neste momento que **a doutrina e a jurisprudência processualista civil fazem distinção entre o "fundamento jurídico" do pedido (o que no PAF chamamos de "descrição dos fatos") e o "fundamento legal" do pedido (o que no PAF chamamos de "enquadramento legal" da infração).**

E, ademais, de modo pacífico entendem que **a indicação do "fundamento legal" do pedido na petição inicial é inteiramente dispensável**, sendo que sua ausência ou incorreção de modo algum implica o indeferimento da petição. **O que importa, portanto, é a indicação clara e precisa "fundamento jurídico" do pedido (a descrição dos fatos).**

Tal entendimento encontra-se lastreado na lei processual civil brasileira, em especial no art. 330, § 1º do novo CPC (arts. 282 e 284 do Código anterior), a qual acolheu a chamada teoria da substanciação, ou seja, exige que o autor indique "fundamento jurídico" do pedido (os fatos), mas não exige que indique o "fundamento legal" do pedido (a norma legal violada). Daí porque no Brasil cabem os brocardos "o juiz conhece o direito" e "mostre-se os fatos e eu te darei o direito".

No processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário o auto e infração faz as vezes de petição inicial nos casos em que o sujeito passivo impugna (art. 14 do Decreto n.º 70.235/72) o crédito tributário que dele é exigido (art. 10, V, do mesmo Decreto). De fato, é por meio do auto de infração que a Fazenda pede (ou exige) a satisfação do seu direito (o pagamento do crédito tributário), e é por meio da impugnação que o sujeito passivo contesta a existência daquele direito (daí porque não efetua o pagamento).

Mas diferentemente do que ocorre na lei processual civil, no âmbito do processo administrativo fiscal exige-se que o auto de infração indique não somente "fundamento jurídico" do pedido (a descrição dos fatos), mas também que indique o "fundamento legal" do pedido (o "enquadramento legal" da infração), conforme respectivamente se vê nos incisos III e IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, in verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...)

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(...)

Isso posto, **"em princípio"**, no âmbito do processo administrativo fiscal, a falta de indicação do **"fundamento legal"** do pedido (**"enquadramento legal"**) implica a nulidade do auto de infração.

Digo "em princípio" porque de acordo com jurisprudência há muito sedimentada neste Conselho, a falta, a imprecisão ou a incompletude no "enquadramento legal" do ilícito fiscal não enseja a declaração de nulidade do auto de infração, se a autoridade tributária houver descrito com precisão e clareza a infração por ela apurada (o "fundamento jurídico" do pedido ou "descrição dos fatos"), e o sujeito passivo houver demonstrado ter compreendido a acusação que lhe foi imputada.

(...)

Isso posto, o fato de o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 não haver sido indicado pela autoridade fiscal no "enquadramento legal" da infração (vide parte "C" do TVF, à e-fl. 893) de forma alguma macula de nulidade o lançamento, já que em nosso direito processual civil e administrativo vigora o princípio do **"pas de nullité sans grief"**, isto é, **não se declara a nulidade do ato processual se o vício não causou prejuízo à parte que, em tese, por ele seria prejudicada (princípio da instrumentalidade das formas)**. Tal princípio foi acolhido no art. 60 do Decreto 70.235/72, in verbis:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (g.n.) (...)

E é por isso que também não há que se falar aqui em inovação ao lançamento por parte da Turma recorrida ou mesmo desta 1ª Turma.

Pois nem houve lá, e nem aqui haverá, manutenção da exigência da CSLL com base em "argumento novo", ou seja, com base em fatos distintos daqueles apontados pela autoridade lançadora (distribuição de dividendos travestida de pagamento de juros a debenturistas), nem por qualificação jurídica distinta daquela atribuída pela autoridade lançadora àqueles mesmos fatos (despesas não necessárias).

Ora, se a Turma julgadora, ao manter a exigência, não alude a fatos distintos daqueles indicados no TVF, nem qualifica juridicamente aqueles fatos de forma distinta da qualificação adotada no TVF, onde está a inovação?

Certamente não na alusão ao art. 13 da Lei n.º 9.249/95, já que, como dito anteriormente, a ausência da indicação dessa norma no TFV e no auto de infração caracterizou, no caso, mera imprecisão ou incompletude no "enquadramento legal" do ilícito tributário, fato que, como visto acima, não implicou a nulidade do lançamento. (grifou-se)

Assim, considero refutada a alegação do contribuinte de que os argumentos jurídicos apresentados pela Fazenda Nacional devam ser desconsiderados em razão de uma suposta inovação no critério jurídico do lançamento sob julgamento.

Quanto ao mérito, propriamente, é incontroverso, na presente lide, que despesas consideradas não necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora não podem ser deduzidas do lucro real, por serem consideradas não operacionais. A controvérsia reside nos efeitos que tais despesas devem provocar na apuração da CSLL.

Diversamente do que defende o contribuinte, entendo que, a exemplo do que ocorre com o IRPJ, tais despesas não podem reduzir a base de cálculo da CSLL. Considero que a previsão legal de tal tratamento reside primordialmente no art. 2º da própria Lei n.º 7.689/88, que instituiu a referida contribuição, determinando:

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. (grifou-se)

Portanto, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 (expressamente citado no auto de infração sob julgamento como fundamento legal do lançamento) prevê que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, ajustado com as adições e exclusões previstas na alínea “c” do seu § 1º.

A Lei nº 6.404/76 fixa, no § 1º de seu art. 187, que devem ser computados, na determinação do resultado do exercício: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Daí se depreende que na determinação do resultado do exercício somente devem ser computadas despesas que guardem relação com a produção de receitas pela pessoa jurídica. Em outras palavras, despesas necessárias à atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ou ainda, despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades desenvolvidas pela empresa. Enfim, despesas operacionais.

Este entendimento já foi manifestado em outros julgados desta 1ª Turma da CSRF, conforme ilustram os excertos dos votos condutores das seguintes decisões:

Acórdão nº 9101-002.336

O acórdão recorrido já esclareceu que o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, a despeito de este artigo ter sido introduzido no sistema jurídico muito antes da criação da CSLL:

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.

Nesse sentido, é importante lembrar que o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos.

E a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade.

Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa. (grifou-se)

Acórdão nº 9101-002.900

O auto de infração menciona dispositivos relativos ao IRPJ, como aponta o relator, mas também menciona o art. 2º da Lei nº 7.689/1988, segundo o qual a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial.

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

Essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial não pode dizer outra coisa senão que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa, e as multas por infração não se encaixam nesse quadro.

A determinação do resultado do exercício configura etapa preparatória para a apuração do IRPJ e da CSLL, e afeta igualmente esses dois tributos. O fato de haver uma regra mais detalhada para o IRPJ não significa possibilidade de dedução para a CSLL. (grifou-se)

O art. 13 da Lei nº 9.249/95 corrobora perfeitamente a interpretação até aqui exposta, ao dispor que são indedutíveis, para efeito de apuração tanto do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, as rubricas ali listadas, “independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

O referido art. 47 da Lei nº 4.506/76 traz o conceito de despesas operacionais para fins tributários, que são aquelas que podem ser deduzidas para fins de apuração do lucro real. O dispositivo inclusive é a matriz legal do art. 311 do Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda), assim como era do art. 299 do Decreto nº 3.000/99, Regulamento vigente à época dos fatos debatidos no presente processo. Dispõe o artigo:

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.

(...)

Como o art. 47 da Lei nº 4.506/76 foi instituído muito antes da criação da CSLL, não se poderia esperar que houvesse ali determinação expressa a respeito da apuração da contribuição. O art. 13 da Lei nº 9.249/95 veio, então, estender expressamente à apuração da base de cálculo da CSLL a regra que já era descrita de forma literal para o cálculo do lucro real, pela indedutibilidade de despesas que não sejam operacionais ou necessárias à atividade da pessoa jurídica.

Neste sentido, existem precedentes recentes desta 1ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9101-003.931

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE. ARTIGO 13 DA LEI Nº 9.249/1995.

As despesas desnecessárias, nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995.

Voto do Relator:

Está patente que o artigo 47 da Lei nº 9.249/1995 é a matriz legal do artigo 299 do RIR/99. Essa matriz legal regula as despesas operacionais, estabelecendo seus contornos normativos. Calha ter em conta que, na época da edição da Lei nº 4.506/1964, a CSLL sequer existia. No entanto, o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 importou para a CSLL os contornos normativos de dedutibilidade das despesas operacionais, antes aplicáveis apenas ao imposto de renda. Nesse seguir, quando não se aprova a dedutibilidade de despesa, na apuração do IRPJ, por julgá-la desnecessária, nos termos do artigo 47 da Lei nº 9.249/1995, também não se admite que a mesma despesa seja dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL. Diante disso, já tendo negado provimento à dedutibilidade das despesas financeiras e da variação cambial passiva, na determinação do lucro real, cabe também negar provimento ao pleito, no tocante à dedutibilidade dessas despesas, na apuração da base de cálculo da CSLL.

Acórdão nº 9101-002.973

CSLL. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO OPERACIONAL.

O art. 299 do RIR/99 é aplicado também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois parte do lucro operacional, que também é a base para posterior apuração da referida Contribuição Social. Outrossim, a aplicação do regramento fiscal pode ser confirmada pela dicção do art. 13 da Lei 9.249/1995

Voto Vencedor sobre o assunto:

2) E por fim, da simples existência no ordenamento jurídico do art. 13 da Lei 9.249/1995 pode-se interpretar que a regra contida no o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64 (base legal do art. 299 do RIR/99 - conceito de despesa operacional) se aplica não somente à base de cálculo do IRPJ como também à Contribuição Social para o Lucro Líquido, para fins tributários. A ressalva contida no art. 13 da Lei nº 9.249/95 só tem sua razão de ser para demonstrar o vínculo explícito entre a apuração da base da CSLL e os requisitos e dedutibilidade de despesas (necessidade, normalidade e usualidade).

Conclusão

Assim, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, elaboro o presente voto para consignar as razões pelas quais a maioria do Colegiado conheceu do recurso especial apenas em relação aos anos-calendário 2005 e 2006.

Lembro que a autuação fiscal identificou 2 infrações (fls. 545):

- 1 – Adições não computadas na apuração do lucro real, com fatos geradores identificados em 31/12/2005 e 31/12/2006
- 2 – Exclusões / compensações não autorizadas na apuração do lucro real, com fatos em 31/12/2003 e 31/12/2004

Ao analisar o caso, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou parcialmente procedente a impugnação administrativa, nos termos do resultado reproduzido a seguir:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os membros desta Turma de Julgamento, por voto de qualidade, vencidos a relatora originária e o julgador Rodrigo Luiz de Azevedo Ferreira Bettamio, que acompanhava o seu voto, DAR PROVIMENTO à impugnação apresentada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A Relatora na DRJ cancelava a exigência de IRPJ e CSLL quanto ao ano de 2003 e 2004 (exclusões não autorizadas), mas mantinha a exigência de CSLL quanto aos anos de 2005 e 2006 (adições). Tanto assim que a D. Relatora Marcia Hartt menciona em seu voto que também cancelava os débitos de CSLL quanto aos anos de 2003 e 2004, considerando que esta parte da autuação baseou-se na “irregularidade da dedução”:

2. Autuação reflexa : CSLL

2.1 Anos de 2003 e 2004

Nos termos da descrição de fatos de fls 539/544 , os mesmos valores excluídos da base de cálculo do IRPJ foram também excluídos da base de cálculo da CSLL, havendo a autuação justamente se baseado, tanto em um quanto em outro caso, na irregularidade das deduções.

Conforme exposição já feita, o LALUR de fls 478/538 comprova que as exclusões à base da CSLL, anos 2003 e 2004, nos valores de R\$ 1.320.000,00 e R\$ 1.970.000,00, respectivamente, referem-se a reversões de provisões constituídas em anos anteriores e devidamente adicionadas para fins de cálculo da CSLL - (fls 502 e 505).

Assim, se a constituição da provisão não operou efeitos sobre a base tributável da CSLL, a reversão do valor provisionado não pode, tampouco, operá-los.

Diante do exposto, mais uma vez demonstrada a regularidade da exclusão ao lucro líquido, concluo pelo cancelamento da exigência.

Foi vencedor, portanto, o voto do Auditor Fiscal Leó da Silva, que cancelou a exigência de CSLL quanto aos anos de 2005 e 2006, pelas razões seguintes:

Com efeito, entre os ajustes do resultado do período-base determinados pela alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, dispositivo legal que rege a matéria, não se encontra a adição de despesas que, por não serem necessárias à atividade da contribuinte, escapam ao conceito de operacionais.

Portanto, diante da falta de amparo legal, não pode prosperar esta exigência tributária.

(grifamos)

O acórdão recorrido novamente enfrentou as duas exigências separadamente, orientando-se pelos termos da autuação fiscal, para entender pela inexistência de disposição expressa que obrigue à adição – tratando da CSLL - quanto aos anos de 2005 e 2006:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO/CSLL

Ano-calendário: 2005 e 2006

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Os ajustes por adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são aqueles previstos em Lei. Despesas representadas por dispêndios efetivos, consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ não são, automaticamente, adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente. (grifamos)

Nesse sentido a Procuradoria da Fazenda Nacional expressamente menciona em seu recurso especial que se insurge com relação aos anos de **2005 e 2006**:

A Fazenda Nacional se insurge contra a exclusão de lançamento da CSLL apurada nos calendários de **2005 e 2006**, acrescida de juros moratórios e multa de ofício.

Em sede de 2ª Instância, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, negou provimento ao recurso de ofício, em decisão que **com a ementa a seguir transcrita no trecho de interesse**:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO/CSLL

Ano-calendário: **2005 e 2006**

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Os ajustes por adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são aqueles previstos em Lei. Despesas representadas por dispêndios efetivos, consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ não são, automaticamente, adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente. (grifamos)

Portanto, o conhecimento do recurso especial (na medida do quanto recorrido) só se limita à exigência de CSLL relacionada aos anos de 2005 e 2006.

Assim, voto por **conhecer parcialmente do recurso especial, apenas em relação aos anos-calendário 2005 e 2006**

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa