



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001220/2004-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.715 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUL GERADORA PARTICIPACOES S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO DE MATÉRIA. PRECLUSÃO DE ARGUMENTO.

Não se verifica divergência jurisprudencial quando a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante dos paradigmas, não seja capaz de levar a uma alteração quanto à conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

A decisão dada pelas turmas julgadoras dos paradigmas - de que se opera a preclusão quanto à multa isolada, quando esta não vem expressamente impugnada pelo sujeito passivo - não resolve a questão dos autos, que versa sobre a possibilidade de, diante de impugnação quanto ao tributo, decidir-se pela sua não exigência com base em argumento diferente daquele sustentado na defesa do sujeito passivo. Enquanto os paradigmas trataram de preclusão quanto à matéria, a questão dos autos é decidir se há preclusão quanto a argumento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

CSLL. BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE OPERACIONAL DA DESPESA. ART. 299 DO RIR/99. APLICABILIDADE. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, não podem ser deduzidas do seu cômputo despesas comprovadamente desvinculadas das atividades da companhia ou desnecessárias às operações realizadas, sendo especificamente aplicável a sua apuração a norma contida no art. 299 do RIR/99.

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 à matéria “dedutibilidade de despesas da

base imponível da CSLL”, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator) e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, e na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2.063 a 2.075) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1201-001.077 (fls. 2.053 a 2.061), da sessão de 26 de agosto de 2014, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte apenas para afastar a exigência de CSLL. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

DESPESAS FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE.

São desnecessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica e, portanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, as despesas financeiras incorridas em virtude de mútuo contraído, se o valor do empréstimo não foi empregado na atividade da empresa, e sim para quitar dívidas de sua controladora junto aos acionistas desta.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

DESPESAS FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE.

Não há previsão legal para adição de despesas desnecessárias ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, referente à glosa da dedução despesas financeiras consideradas desnecessárias às atividades desenvolvidas pela companhia.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 1615.907, exarado pela 1ª Turma da DRJ 1 em São Paulo SP.

Conforme relatado em seu termo de verificação fiscal, a autoridade administrativa acusa a contribuinte em epígrafe de haver deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendários de 2000 e 2001, despesas financeiras relacionadas a um mútuo no valor de US\$ 190.000.000,00 contraído junto ao Bank Boston (Bahamas), as quais se revelaram desnecessárias à consecução das atividades da autuada.

Em apertada síntese, explica o auditor o seguinte (fl. 718 e ss.):

a) até o exercício de 1999 a contribuinte, Sul Geradora Participações S/A, constava como inativa nos registros da SRF. De acordo com seu estatuto social, o objetivo da sociedade era a participação em outras sociedades, como acionista, quotista ou sob qualquer outra forma de participação;

b) em 05/04/2000 foi realizada alteração em seu estatuto, momento em que, em adição à participação em outras sociedades, foi incluído como objetivo social da empresa a comercialização, importação e exportação de produtos agrícolas. Nesta mesma oportunidade a acionista Rio Grande Energia S/A (RGE) adquiriu a participação das demais acionistas no capital da contribuinte, ou seja, a contribuinte tornou-se subsidiária integral da RGE;

c) em 24/05/2000 a contribuinte firmou contrato de venda de produtos agrícolas à Cargill Agrícola S/A Turks and Caicos Branch, no montante de US\$ 190.000.000,00. De acordo com o contrato, os produtos deveriam ser entregues a partir de 01/05/2002, ou seja, cerca de dois anos após a assinatura do contrato;

d) na mesma data foi assinado contrato de aquisição de mercadorias com fim específico de exportação junto à Cargill Agrícola S/A (Cargill Brasil), prevendo o pagamento de uma comissão de 1,3% sobre o custo dos produtos adquiridos;

e) ainda em 24/05/2000, de posse dos contratos acima referidos, a contribuinte celebrou com o Bankboston Bahamas contrato para antecipação dos US\$ 190.000.000,00 em mercadorias que seriam futuramente exportadas. Sobre o valor adiantado incidiriam juros a taxa de 2,5% a.a., mais Libor. A garantia desta operação de adiantamento de exportação foi realizada mediante fiança bancária, com custo recaindo sobre a contribuinte;

f) sintetizando as operações, trimestralmente a contribuinte realiza o pagamento: (i) dos juros ao Bankboston no exterior; (ii) dos custos de fiança no Brasil, e; (iii) da comissão devida à Cargill Brasil. Nas datas pactuadas para o embarque, a Cargill Brasil entrega as mercadorias à contribuinte, contra o pagamento, que as remete à Cargill no exterior, sendo que esta amortiza a dívida da contribuinte junto ao Bankboston Bahamas;

g) em 26/05/2000 foi depositado pelo Bankboston na conta corrente bancária da contribuinte R\$ 351.818.060,00, equivalentes aos US\$ 190.000.000,00. Por sua vez, os embarques das mercadorias iniciariam-se apenas em maio de 2002. A contribuinte, assim, passou a deter liquidez no valor do adiantamento recebido;

h) referida liquidez foi empregada pela contribuinte, no mesmo dia 26/05/2000, para quitar, mediante contrato de cessão de mútuo, os empréstimos que a RGE, sua controladora integral, havia tomado junto a seus acionistas em 1998. Isso

posto, a partir dessa data, a contribuinte passou a ser credora da RGE, subrogando-se no direito dos acionistas de sua controladora, inclusive no que toca ao recebimento de juros;

i) verificou-se, entretanto, que em alguns meses do período entre maio de 2000 e maio de 2002, o valor dos juros recebidos da RGE era inferior ao valor das despesas financeiras incorridas em razão do adiantamento de US\$ 190.000.000,00, quais sejam, as despesas com a comissão devida à Cargill Brasil, as despesas com a fiança bancária, e as despesas com juros devidos ao Bankboston no exterior;

j) isso posto, como no período de maio de 2000 a maio de 2002 os US\$ 190.000.000,00 não foram aplicados na consecução das atividades da contribuinte, e sim na aquisição de créditos dos acionistas da RGE perante a esta empresa, é de se concluir serem desnecessárias as despesas financeiras decorrentes daquele adiantamento, cujos valores tenham ultrapassado o montante das receitas financeiras obtidas da RGE.

Em razão da infração acima apontada o auditor exigiu de ofício o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos, acrescidos de multa de ofício e de juros de mora (fl. 734 e ss.).

Inconformada com a autuação a interessada propôs impugnação ao lançamento alegando, em resumo, o seguinte (fl. 760 e ss.):

a) é nulo o lançamento pois houve erro quanto à indicação da base legal da infração imputada;

b) quanto ao mérito, as despesas glosadas pela fiscalização estão diretamente relacionadas às atividades desenvolvidas pela empresa, sendo efetivas, normais, usuais e, principalmente, necessárias à consecução do seu objeto social;

c) a taxa adicional estabelecida no contrato de compra de mercadorias firmado com a Cargill S.A. é uma condição negocial imposta pela fornecedora, configurando uma despesa necessária ao fechamento do contrato e à manutenção da fonte produtora da empresa;

d) as despesas de juros também são necessárias, tendo em vista que sem o pagamento de juros a requerente não poderia ter acesso à operação de pré-pagamento de exportação, e não poderia cumprir seus compromissos de exportação;

e) as despesas com carta de fiança estão relacionadas à contratação da operação de pré-pagamento à exportação e também não podem ser glosadas;

f) o lapso temporal decorrido entre a data do ingresso dos recursos e a data do embarque das mercadorias não pode ser tomado como justificativa para a alegação de que as despesas não eram necessárias, pois o longo prazo é uma característica intrínseca às operações de pagamento antecipado de exportação, conforme comprovam a Circular 2.538/95 e a Carta Circular 2.624/96 do Banco Central do Brasil;

g) a operação é perfeitamente lícita e foi submetida à apreciação do Banco Central do Brasil, de modo que não há que se alegar qualquer irregularidade, especialmente no que se refere ao prazo;

h) a necessidade das despesas é comprovada pelo grau de conexão dos referidos dispêndios com a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa e sua contribuição para a geração de receitas;

- i) ao dispor sobre a necessidade das despesas, o legislador optou pelo critério da subjetividade, e a fiscalização não pode colocar-se no lugar de administrador da subjetividade para decidir, do ponto de vista comercial, se as operações contratadas pela requerente eram ou não convenientes e necessárias;
- j) a requerente apresentou documentação demonstrando que as despesas eram efetivas e contribuíram para a consecução do objeto social, conforme comprovam os boletins de embarque das mercadorias e os modelos de registro no SISCOMEX;
- k) a aquisição de direitos creditórios contra a RGE não constitui repasse dos recursos captados no exterior;
- l) a aquisição de direitos creditórios foi realizada em condições distintas e está baseada em pressupostos diferentes da operação de pré-pagamento de exportação;
- m) a requerente adquiriu direitos creditórios decorrentes de contratos de mútuo já existentes, em suas condições originais pré-contratadas;
- n) a requerente não poderia cobrar da RGE uma taxa de juros equivalente àquela que pagava para o Bank Boston N.A., tendo em vista que a aquisição de direitos creditórios foi realizada contra uma pessoa jurídica não financeira;
- o) a fiscalização não poderia exigir que a requerente adotasse os mesmos parâmetros de negociação empregados por instituições financeiras, nem poderia fazer o cálculo da recomposição dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL assentada nas taxas de juros bancárias;
- p) a aquisição de direitos creditórios é figura típica de direito privado, prevista no artigo 286 do Código Civil Brasileiro, e sua forma não pode ser desconsiderada para ser equiparada a um repasse;
- q) o artigo 110 do CTN veda a distorção de conceitos de direito privado para a exigência de tributo, e impede a desconsideração da forma dos negócios realizados pelos contribuintes quando essa forma for lícita, válida e perfeita;
- r) não cabe a alegação de que teria ocorrido um negócio jurídico indireto;
- s) ainda que houvesse um negócio jurídico indireto, esse seria válido, pois nossa legislação não permite a desconsideração das operações do contribuinte em virtude de eventual economia de tributo;
- t) a fiscalização não mencionou qualquer base legal que pudesse justificar as alegações de negócio jurídico indireto e a desconsideração da operação realizada, pelo que a autuação deve também ser considerada nula;
- u) é incabível a exigência de multa no patamar de 75%, bem como é ilegal o cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou procedente o lançamento, em acórdão assim ementado (fl. 1149 e ss.):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A menção a dispositivo legal não relacionado aos fatos imputados ao sujeito passivo não vicia o lançamento quando é possível ao autuado compreender

corretamente a infração a ele atribuída, não gerando prejuízo ao exercício da ampla defesa, hipótese em que se imporia sua anulação.

AUTOS REFLEXOS.

A ocorrência de eventos que representam ao mesmo tempo fato gerador de vários tributos implica na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que o julgamento que reconhece a ocorrência desses eventos repercute em todos os lançamentos a eles vinculados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

LANÇAMENTO. MULTA DE OFICIO. JUROS DE MORA. SELIC. CABIMENTO. PREVISÃO LEGAL.

O tributo que deixou de ser recolhido tempestivamente é exigido pela autoridade fiscal mediante o ato administrativo de lançamento, acompanhado de multa de ofício e juros moratórios calculados pela taxa Selic, consectários expressamente previstos em lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

EMPRÉSTIMOS. REPASSE, PESSOAS LIGADAS. ENCARGOS. DEDUÇÃO. LIMITE.

Os encargos financeiros lançados como despesas, relativos a empréstimos contraídos e repassados a pessoas ligadas são dedutíveis até a proporção da taxa cobrada no segundo empréstimo, caracterizando-se eventual diferença a maior despesa não necessária à atividade da empresa.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob os mesmos argumentos aduzidos na impugnação ao lançamento (fl. 1179 e ss.).

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação apresentada (fls. 1.576 a 1.592), mantendo integralmente a Autuação e todos seus elementos. Inconformada, a ora Recorrida apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em resumo, reiterando suas alegações de defesa, o qual, como relatado, restou julgado parcialmente procedente, entendendo pela possibilidade da dedução das despesas financeiras, ainda que desnecessárias, da base de cálculo da CSLL.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração, apresentando diretamente o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial regimentalmente exigida, trazendo acórdãos paradigmas, referentes às matérias de julgamento *extra petita* e da dedutibilidade de despesas da base impositiva da CSLL.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.078 a 2.083, onde se entendeu pelo prosseguimento de ambos questionamentos.

Intimada, a Contribuinte primeiro apresentou a Contrarrazões (fls. 2.98 a 2.107), pugnando pela correção do v. Aresto combatido, questionando apenas o *mérito* do Recurso Especial. Ainda, apresentou Embargos de Declaração (fls. 2.110 a 2.112), que foram rejeitados pelo r. Despacho de fls. 2.116 a 2.121.

Na sequência, a Contribuinte também apresentou Recurso Especial (fls. 2.134 a 2.151), que acabou tendo seu segmento denegado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.178 a 2.187. Em face tal revés, apresentou Agravo (fls. 2.198 a 2.204), o qual, por sua vez, foi rejeitado pelo r. Despacho de Agravo de fls. 2.230 a 2.238, que *confirmou* a denegação recursal.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, instituído pela Portaria MF nº 343/2015.

Conforme relatado, a Contribuinte não questiona o conhecimento do *Apelo* fazendário em Contrarrazões.

Assim, considerando tal silêncio, uma simples análise dos v. Acórdãos nº 102-47.321 e 9101-00.540, trazidos como paradigmas para a matéria de julgamento *extra petita* e dos v. Acórdãos nº 1202-001.056 e nº 107-08870, trazidos como paradigmas para a matéria da indedutibilidade de despesas desnecessárias da base de cálculo da CSLL, é certa a similitude fática e notória a presença da divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão nº 1201-001.077, ora recorrido.

Apenas registre-se que as matérias tem relação de *prejudicialidade*, ainda que não construído assim ou apontado pela Recorrente, de modo que, se julgado favoravelmente o primeiro tema, fica prejudicada a apreciação da segunda matéria.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer no *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2.078 a 2.083.

Mérito

Uma vez vencido no conhecimento integral do Recurso Especial oposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a única matéria submetida a julgamento, *a indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias da base de cálculo da CSLL*.

Alega-se no Recurso Especial, em suma, que *a Lei nº 9.249/95, por seu turno, vedou em seu art. 13 diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, e que o art. 47 da Lei nº 4.506/64 é bastante claro ao determinar que as despesas desnecessárias à atividade da empresa também não seriam passíveis de dedução*.

Afirma-se que *as despesas que não forem necessárias não podem ser consideradas como despesas operacionais. Logo, não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, isto é, não podem interferir no resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da contribuição*.

O tema é bastante antigo no contencioso administrativo tributário federal, havendo inúmeros Julgados do E. Conselho de Contribuintes e desse E. CARF. Ainda que tenha havido, ao longo dos anos, oscilação da posição jurisprudencial majoritária, hoje a jurisprudência da 1ª Seção deste E. Conselho é uníssona.

E, nessa esteira, este Conselheiro já enfrentou o tema e, agora, pede *venia*, para reproduzir, como razões de decidir, os fundamentos referentes a tal matéria trazidos no v. Acórdãos nº 1402-002.516, proferido no âmbito da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de votação unânime, publicado em 23/06/2017:

Ainda alega a Recorrente que o critério de necessidade previsto no art. 299 do RIR/99 apenas e tão-somente para o IRPJ, não foi incorporado pela legislação e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL. Para a dedução da base tributável dessa Contribuição, bastaria a prova da ocorrência da despesa.

Também sustenta que a ressalva do art. 13 da Lei nº 9.249/95 em relação ao conteúdo do art. 299 do RIR/99 claramente só é dirigida ao IRPJ, sob pena de planificação de sua base de cálculo com a da CSLL.

Diante disso, frise-se que este Conselheiro entende que inúmeras disposições da legislação tributária federal, referentes à apuração da base tributável pelo IRPJ, claramente, não são aplicáveis ao cálculo do montante devido de CSLL pelos contribuintes, não havendo dúvidas sobre a distinção legal de suas bases de cálculo.

Porém, especificamente a norma agora contida o art. 299 do RIR/99, regra geral de apuração fiscal e determinação do lucro tributável introduzida em 1964, não se apresenta como dispositivo exclusivamente dirigido ao IRPJ.

E, diferentemente da argumentação trazida pelo contribuinte, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando reza que, 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 [dispositivo original de veiculação da norma do art. 299 do RIR/99], fica claro o sentido de combinação, cumulação, das suas disposições, as quais versam sobre o mesmo tema.

Tendo o Legislador, no início daquela redação, expressamente determinado que as vedações previstas seriam incidentes tanto na apuração do IRPJ como da CSLL, não havendo um outro comando de exceção específica, não procede interpretação que implica no seu afastamento em relação à CSLL.

Assim, a conclusão de ineditabilidade das despesas aqui debatidas estende-se à base de cálculo da CSLL.

Dessa forma, assiste razão à Recorrente, merecendo provimento o Recurso Especial em relação a esse ponto conhece, restabelecendo tal item infracional.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional naquilo em que conhecido, reformando o v. Acórdão recorrido, para manter a glosa das despesas da base de cálculo da CSLL, consideradas desnecessárias.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais a maioria da Turma votou por conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assim, o recurso foi admitido apenas em relação ao tema “dedutibilidade de despesas da base imponible da CSLL”, não tendo sido conhecido quanto ao tema “julgamento *extra petita*”.

Quanto a este último, o despacho de admissibilidade de Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

1º Ponto: Julgamento extra petita – matéria não impugnada

Como paradigmas de divergência, com relação a este ponto, traz a recorrente os **Acórdãos 102-47.321 e 9101-00.540**.

Aduz a recorrente:

“No caso, o acórdão recorrido afastou a indedutibilidade da despesa despesas financeiras relacionadas a um mútuo no valor de US\$ 190.000.000,00 contraído junto ao Bank Boston (Bahamas) por entender que as despesas indedutíveis para o IRPJ não se estendem automaticamente para a apuração da CSLL. Eis o que restou consignado no r. voto condutor do aresto:

“4) Da CSLL

No que concerne à CSLL, embora a questão não tenha sido levantada pela recorrente, há que se reconhecer que inexistente na legislação dessa contribuição norma que determine a adição das despesas desnecessárias à sua base de cálculo, como já decidido por essa Turma no âmbito dos acórdãos nos 1201-000.285 e 1201-001.011.” (grifos acrescidos)

A Turma, em suma, apesar de reconhecer o caráter desnecessário da despesa para o IRPJ, excluiu-a da base de cálculo da CSLL, por entender que, diferentemente do que ocorre em relação ao IRPJ, não há previsão legal para considerar tais despesas indedutíveis da base de cálculo da contribuição. Acrescente-se, ademais, que o contribuinte não se insurgiu especificamente sobre o tema.

(...)

Nesse teor é a jurisprudência deste Eg. Conselho:

Acórdão 102-47.321:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO – Nos termos do art. 17 do Decreto 70235/72, a matéria não impugnada está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo torna-se consolidado. Na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de Recurso Voluntário.

Recurso não conhecido.

(Processo nº 16542.000250/2004-94, Acórdão nº 102-47.321, 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão de 25/01/2006”

A fim de melhor evidenciar a divergência de entendimentos, faz-se necessário transcrever excertos do acórdão acima citado, *verbis*:

“É manifesta a impossibilidade legal de se discutir aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na Impugnação. Na forma da legislação processual aplicável — Decreto nº 70.235/72, arts. 16 e 17 - dá-se o fenômeno da preclusão, óbice incontornável à apreciação da matéria consolidada. O texto legal assim dispõe:

[...]

A consequência da não impugnação da matéria será, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes. Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Impugnante

em expressamente registrar suas contestações, em inteiro teor, representou a consolidação do crédito não discutido. Sobre o tema, observe-se a seguinte decisão deste Conselho de Contribuintes:

[...]”

Destaca-se, ainda, o acórdão nº 9101-00540, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa dispõe:

Acórdão nº 9101-00.540

“Assunto: CSSL - Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

(...)

A divergência se evidencia na medida em que, tanto no presente processo como nos acórdãos paradigmas, **não** houve insurgência específica por parte do contribuinte. Contudo, enquanto que nos acórdãos paradigmas entendeu-se que a matéria não poderia ser observada pela autoridade julgadora, tendo em vista a preclusão operada pela inércia do contribuinte, no acórdão ora recorrido, conheceu de matéria que estava preclusa.”

Passo à análise.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas.

A divergência jurisprudencial, que no caso, diz respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal, restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

Enquanto no acórdão recorrido o colegiado afastou o lançamento fiscal relativo à CSLL sobre as despesas consideradas desnecessárias à atividade, *mesmo reconhecendo expressamente que o sujeito passivo não se manifestara sobre esta questão* (consoante os excertos acima transcritos), os paradigmas assentaram o entendimento de que, não tendo a matéria sido questionada pelo sujeito passivo, ocorre a preclusão, ficando o colegiado impedido de manifestar-se sobre aquela matéria.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a este ponto.

(...)

Analisando-se os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional com vistas a demonstrar a divergência jurisprudencial sobre o tema, verifica-se que ambos tratam de *preclusão de matéria*, especificamente, analisam a possibilidade de apreciação, pela turma julgadora, da incidência da multa isolada, item do auto de infração que não havia sido originalmente questionado pelo sujeito passivo em sua impugnação.

É dizer, naqueles casos o sujeito passivo questionou a incidência do tributo, instaurando assim o processo administrativo, mas não questionou uma parte específica do auto de infração, a multa isolada, lançada na mesma ocasião. Neste sentido, a questão com a qual se deparou a Turma julgadora foi: não tendo o sujeito passivo questionado essa específica incidência do auto de infração, pode a Turma julgadora decidir sobre ela?

No caso do acórdão recorrido, por sua vez, a questão não foi exatamente essa. Diferentemente do que ocorreu nos paradigmas apresentados, no caso dos autos não se pode negar que a incidência do tributo em questão (a CSLL) foi impugnada pelo sujeito passivo. O que ocorreu foi que a defesa apresentada pelo sujeito passivo não questionou a incidência da CSLL sob o argumento, ou seja, sob o viés, trazido na decisão recorrida.

Diante de tal cenário, a questão que se colocou para a Turma julgadora nos presentes autos foi: uma vez impugnada a incidência do tributo sob determinado argumento, está o colegiado adstrito a analisar tal argumento, decidindo exclusivamente se concorda ou não com ele, ou pode decidir pela não incidência do tributo sob outro argumento, não trazido na impugnação?

A diferença pode até ser sutil, mas a colocação da questão a ser decidida em cada caso evidencia que o racional a ser desenvolvido é diferente em um o outro caso. Na verdade, no caso dos paradigmas estamos diante de *preclusão de matéria*, enquanto que no caso dos autos a discussão envolve a possibilidade ou não de se operar uma *preclusão de argumento*.

Não se verifica divergência jurisprudencial quando a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante dos paradigmas, não seja capaz de levar a uma alteração quanto à conclusão a que chegou o acórdão recorrido. E, no caso, a decisão dada pelas turmas julgadoras dos paradigmas – que reconheceram a possibilidade de se operar a preclusão quanto à multa isolada, quando esta não vem expressamente impugnada pelo sujeito passivo – não resolve a questão dos autos, que versa sobre a possibilidade de, diante de impugnação quanto ao tributo, decidir-se sobre a não incidência deste tributo com base em argumento diferente daquele sustentado na defesa do sujeito passivo.

São essas as razões pelas quais a maioria da Turma decidiu não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema “julgamento *extra petita*”.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, com a devida vênia, divergi do i. Relator e da maioria da Turma para negar provimento ao recurso especial quanto ao tema conhecido, que aborda a *indedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias da base de cálculo da CSLL*.

A decisão recorrida assim decidiu a matéria:

4) Da CSLL

No que concerne à CSLL, embora a questão não tenha sido levantada pela recorrente, há que se reconhecer que inexistente na legislação dessa contribuição norma que determine a

adição das despesas desnecessárias à sua base de cálculo, como já decidido por essa Turma no âmbito dos acórdãos nos 1201-000.285 e 1201-001.011.

A Recorrente Fazenda Nacional, apresentou recurso especial sustentando que “*as despesas desnecessárias para o IRPJ são também indedutíveis na apuração da CSLL.*”

A definição da base de cálculo da CSLL é dada pelo artigo 2º da Lei 7.689/1988:

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:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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

De se observar que o artigo 57 da Lei 8.981/1995, por sua vez, especificamente destaca:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 n 9.065, de 1995)

Conforme se verifica da leitura dessas disposições, o mencionado artigo 57 da Lei 8.981/1995 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/1988, nos termos ali então especificamente apontados.

Por sua vez, o art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/1988, expressamente faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se necessária a existência de **legislação expressa**, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

De se notar que a “regra geral de dedutibilidade” do IRPJ, que traz o critério da necessidade das despesas (artigo 299 do antigo RIR/99, atualmente objeto do artigo 311 Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto 9.580/2018), tem por base legal o artigo 47 da Lei 4.506/1964, o qual não é aplicável à CSLL, até porque esta contribuição apenas foi criada muitos anos depois, em 1988.

Nesse aspecto, o dispositivo de legislação da CSLL que mais se aproxima de uma “regra geral de dedutibilidade” é o artigo 13 da Lei 9.249/1995, que diz:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o [art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; [\(Vide Lei 9.430, de 1996\)](#)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a [Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991](#);

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos [incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal](#), até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins

lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

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

c) a entidade beneficiária deverá ser organização da sociedade civil, conforme a [Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014](#), desde que cumpridos os requisitos previstos nos [arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999](#), independentemente de certificação. [\(Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015\)](#)

O inciso III acima transcrito estabelece a vedação quanto à dedução “... *quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços*”, e é daí que alguns extraem que “despesas desnecessárias” não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Com a devida vênia, compreendo que tal disposição não se identifica com o requisito de “necessidade” da despesa aplicável ao IRPJ (e, reitere-se, previsto nas regras aplicáveis a tal imposto), mas especificamente com a pertinência do gasto à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, racional que envolve critérios sensivelmente diferentes.

De qualquer forma, qualquer que seja o alcance que se pretenda para o artigo 13, III, da Lei 9.249/1995, para que uma despesa possa ser glosada com base em tal norma é imprescindível que esta venha mencionada no auto de infração, o que não ocorreu no caso dos autos.

Nesse ponto, observo que, como base legal para a glosa da CSLL, o auto de infração indicou como dispositivos legais:

Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

Art. 19 da Lei nº 9.249/95;

Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96;

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

Como se percebe, a autoridade autuante não fez menção ao artigo 13 da Lei 9.249/1995, de maneira que a discussão sobre o alcance de tal dispositivo legal sequer é pertinente nos presentes autos. Da mesma forma, oportuno pontuar que o auto de infração de CSLL também não fez referência a qualquer dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda ou mesmo à Lei 4.506/1964. Assim, sob diferentes prismas, o auto de infração em questão não subsiste com relação à CSLL.

Essas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênia ao entendimento que acabou por prevalecer nesta Turma, na parte conhecida votei por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano