Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721503/2013-53

Processo nº	16682.721503/2013-53
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1402-004.536 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de março de 2020
Recorrente	VALE S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.
As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas também indedutíveis para apuração da Base de Cálculo da CSLL. Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real. Tal situação, todavia, não dispensa a comprovação da efetiva realização da despesa.

CSLL. DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
O valor das despesas de amortização do ágio deve ser adicionado para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS.
Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao aproveitamento das "despesas com amortização de ágio" e "despesas com dedução de multas" da base de cálculo da CSLL, vencidos a Relatora e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e Luciano Bernart, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor destes dois itens, o Conselheiro Murillo Lo Visco; ii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à possibilidade de ser deduzir das bases de cálculo da CSLL as despesas com "remuneração variável e indenização à diretoria", "tributos com exigibilidade suspensa" e "IR diferido", votando pelas conclusões os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Murillo Lo Visco em relação aos dois primeiros tópicos e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias também em relação ao terceiro item.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Documento nato-digital

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), ao qual farei a complementações pertinentes:

> A contribuinte acima identificada teve contra si lavrado o auto de infração de IRPJ (AI e demonstrativos às fls. 954 a 958) em decorrência de:
>
> a) exclusão indevida do Lucro Real, em 2008, de valores a título de reversão de provisão de "tributo com exigibilidade suspensa", no montante de R$ 52.986.917,00, sem que houvesse respaldo de saldo credor adicionado no mesmo valor em 2007 (com saldo de adições em anos anteriores) e sem comprovação, por valor, de forma detalhada, das respectivas sentenças transitadas em julgado ou processos administrativos relacionados;
>
> b) falta de adição de valores a título de provisão de "tributos com exigibilidade suspensa", no montante de R$ 6.782.821,86;
>
> c) exclusão indevida de valores creditados a título de Imposto de Renda Diferido, no valor de R$ 15.205.784,52.
>
> Houve também a autuação relativa à CSLL (AIs e demonstrativos às fls. 959 a 963 e 966 a 971) cujos motivos foram:
>
> a) falta de adição à base de cálculo da despesa referente a:
>
> a.1) amortização de ágio, no valor de R$ 34.872.000,00;
>
> a.2) multas não dedutíveis, no valor de R$ 27.391.919,87;
>
> a.3) multas de trânsito, no valor de R$ 9.854,37;
>
> a.4) remuneração variável de diretoria e indenização de diretoria executiva, totalizando R$ 53.668.065,33;
>
> b) falta de adição à base de cálculo de valores a título de provisão de "tributos com exigibilidade suspensa", no montante de R$ 6.782.821,86;
>
> Os autos de infração resultaram na exigência do ajuste do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, nos respectivos valores de R$ 71.739.845,56 e R$ 4.030.170,41. Os valores relativos a cada um dos tributos estão discriminados em cada auto de infração.
>
> A ciência da contribuinte ocorreu em 19 de dezembro de 2013, conforme assinaturas apostas nos campos próprios dos autos de infração.
>
> Em 17 de janeiro de 2014 foi protocolado o documento de fls. 995 a 1.032, no qual é aduzido, em apertada síntese, que:
>
> a) as adições e exclusões aplicáveis à base de cálculo da CSLL devem estar previstas em lei;
>
> b) as determinações próprias e específicas do IRPJ não se aplicam à CSLL, a não ser em virtude de determinação legal;
>
> c) não é possível se estender a base de cálculo da CSLL para além dos limites traçados com o rigor da lei por meio de normas infralegais e, portanto, as adições previstas somente na IN SRF nº 390/04 não necessitam ser observadas pelos contribuintes, sob pena de ferimento do princípio da legalidade e da tipicidade fechada;
>
> d) não há dispositivo legal que tenha determinado a vedação da dedução de despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, diferentemente do que ocorreu com o IRPJ;
>
> e) "a IN SRF nº 390/04 desatendeu a legalidade, tendo pretendido impor aos contribuintes obrigações superiores àquelas pretendidas pelo legislador";

Documento nato-digital

f) os requisitos para a dedução da amortização do ágio estão presentes, sendo incabível a glosa perpetrada, conforme doutrina e jurisprudência, judicial e administrativa;

g) também para o caso da dedução de multas, não há sustentáculo legal, mas somente a ampliação indevida da base de cálculo da CSLL levada a efeito por meio da IN SRF nº 390/04, sendo que, desde a edição do Parecer CST nº 61/79, há entendimento favorável no sentido da dedução das multas de natureza indenizatória;

h) conforme jurisprudência do CARF, é inequívoca a possibilidade da dedutibilidade da base de cálculo da CSLL dos valores previstos nas contas 359.911.013 (indenizações de diretoria executiva) e 359.911.012 (remuneração variável de diretoria);

i) mesmo que se utilizasse a mesma fundamentação do IRPJ, os pagamentos efetuados pela impugnante referentes à conta 359.911.013 (indenizações de diretoria executiva), não se subsumem ao tipo considerado pelo autuante, uma vez que o que se tem nessa conta são pagamentos a título de verbas rescisórias a executivos e não de qualquer gratificação ou participação nos lucros e resultados;

j) a dedução dos tributos com exigibilidade suspensa foi correta, uma vez que se tratam de tributos pagos ou parcelados no âmbito de programas instituídos pelos governos, federal ou estaduais. Tal dedução é aceita pelo Fisco, podendo-se citar a SCI Cosit nº 9/2012;

k) são apresentados os documentos comprobatórios da situação contemplada nas contas contábeis relativas aos tributos com exigibilidade suspensa;

l) é possível a dedução da base de cálculo da CSLL de qualquer tributo com exigibilidade suspensa, conforme acórdãos exarados nos processos administrativos nº 16327.000628/2005-85 e 16327.001969/2006-59, cujo trecho conclusivo foi transcrito e, ainda, de acordo com jurisprudência do CARF;

m) "No que diz respeito à glosa da exclusão do montante de R$ 52.986.917,00, não se atentou o fisco que se tratava de verdadeira mudança no *status* referente aos processos, originando o citado ajuste na base de cálculo. Isto porque, como adrede consignado, os tributos foram pagos ou parcelados com base em programas governamentais que implicaram, além da dilação do prazo de pagamento, remissão e/ou anistia tributárias.

Assim, o que prevaleceu como 'devido e dedutível' pelo regime de competência — R$ 6.782.821,86 — foi diminuído do montante total provisionado - R$ 59.769.739,23, restando o montante de R$ 52.986.917,37. Assim, alterando-se o valor da adição anteriormente efetuada, resta somente ao contribuinte excluir de sua base calculada do IR tais montantes, em conduta amplamente respaldada pelo ordenamento jurídico pátrio";

n) o valor da dedução que a contribuinte efetuou corretamente, relativa ao Imposto de Renda Diferido, "deu-se em virtude da mudança de critério de apuração do IR Diferido da Impugnante, a qual passou a adotar, no ano em questão, as movimentações mensais dos saldos finais do mês em curso menos os saldos finais do mês anterior, das contas patrimoniais passivas de natureza de provisão. Com a mudança de critério houve a necessidade da adequação contábil no valor de R$ 3.801.446,13(α) no IR diferido contabilizado, tendo como base de cálculo R$ 15.205.784,52, o qual foi excluído na base de cálculo do IRPJ, para refletir o ajuste em questão. O mesmo foi demonstrado para o fisco, como sendo, o resultado do total de IR Diferido contabilizado (B) menos o novo total de IR Diferido (A) dividido por 0,25, conforme demonstrado" em quadros que se seguiram (fls. 1.030 e 1.031);

o) "com isso, a Impugnante passou a verificar, mensalmente as movimentações dos saldos finais destas contas patrimoniais, excluindo-as ou adicionando-as às bases de cálculo do IRPJ e CSLL";

p) não é cabível a aplicação de multa em qualquer percentual, notadamente o de 75%.

Documento nato-digital

Em 27 de agosto de 2014, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008
>
> PRODUÇÃO DE PROVAS.
>
> A manifestação de inconformidade deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar.
>
> TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.
>
> Para a exclusão dos valores de tributos com exigibilidade suspensa no exercício, há que ser apresentado o LALUR de exercícios anteriores, de forma a permitir a correta identificação quanto aos valores adicionados naqueles exercícios.
>
> IR DIFERIDO.
>
> As inconsistências contábeis verificadas durante o procedimento de fiscalização têm de ser elucidadas para fins da exclusão do IR diferido da apuração do Lucro Real.
>
> MULTA. APLICAÇÃO.
>
> Os autos de infração determinam somente o ajuste do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, sem a efetiva cobrança de multa.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
>
> Ano-calendário: 2008
>
> CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES E EXCLUSÕES.
>
> As normas sobre adições e exclusões do Lucro Líquido para a apuração do Lucro Real estabelecidas para o IRPJ são aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL, desde que não haja dispositivo específico afastando-as.
>
> CSLL. DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
>
> O valor das despesas de amortização do ágio deve ser adicionado para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.
>
> CSLL. DEDUÇÃO DE MULTAS.
>
> As multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, assim como as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária.
>
> CSLL. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL E INDENIZAÇÃO À DIRETORIA.
>
> O valor da remuneração variável e da indenização à diretoria não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.
>
> SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.
>
> Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos expendidos no voto relativo ao IRPJ, naquilo em que houver a similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Cientificada (AR fls. 1115), a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1285/1327, no qual reitera as alegações já suscitadas.

Documento nato-digital

Em 04 de outubro de 2016, esta turma decidiu, por meio da Resolução nº 1402-000.391, baixar o processo em diligência para que as seguintes providências:

> 1) apresente à fiscalização de forma detalhada quais tributos foram deduzidos no ano-calendário de 2008 e que não estavam com a sua exigibilidade suspensa neste mesmo período;
>
> 2) atente para o fato de que se houve "pedido de parcelamento" em 2008, os tributos poderiam ser deduzidos nesse período ainda que se refiram a fatos geradores de períodos anteriores e portanto, neste caso, deve ficar demonstrado que não foram deduzidos pelo regime de competência.
>
> 3) ao final do procedimento, deverá a autoridade fiscalizadora cientificar o sujeito passivo do resultado da diligencia para que, querendo, se manifeste em 30 (trinta) dias, com fundamento no artigo 35, parágrafo único, do Decreto 7.574|2011.

Em resposta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes – DEMAC/RJ apresentou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1350, cujo teor é o seguinte:

> Em atendimento ao solicitado na Resolução nº 1402-000.391 de 04/10/2016 da 2a Turma Ordinária da 4ª câmara do CARF, esta Fiscalização tem a relatar o que segue.
>
> A empresa foi intimada (anexo 1), em 18/03/2019, conforme indicado na Resolução nº
>
> 1402-000.391, a :
>
> a) apresentar de forma detalhada quais tributos foram deduzidos no ano-calendário de 2008 e que não estavam com sua exigibilidade suspensa neste mesmo período;
>
> b) atentar para o fato de que, se houve "pedido de parcelamento" em 2008, os tributos poderiam ser deduzidos neste período ainda que se referissem a fatos geradores de períodos anteriores, e, portanto, neste caso, **deve ficar demonstrado que não foram deduzidos pelo regime de competência.**

Cientificada do teor do Relatório de Diligência acima transcrito, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 1359/1362, na qual conclui:

> Na sequência, tendo em vista a regularidade da resposta apresentada pela Recorrente, a qual é corroborada por todos os documentos apresentados na época da fiscalização que deu origem ao AIIM ora questionado, concluímos que a Autoridade Fiscal não contestou quaisquer das informações apresentadas, justamente em razão de ter restado demonstrada a correção da reversão de R$ 52.986.917,37.
>
> IV - Pedido
>
> Ante o exposto, a Recorrente requer seja considerado o montante corretamente excluído quando do julgamento do presente Recurso Voluntário, tendo em vista a conclusão da diligência que lhe foi favorável.

Diante da referida manifestação, a DEMAC apresentou relatório complementar de fls. 1366/1367, no qual tece as seguintes considerações:

> Encerrada a diligência (fls. 1.350), alegou o contribuinte em sua manifestação (fls1.359) que teria a autoridade fiscal responsável pela diligência concordado com suas alegações uma vez que não as contestou.
>
> Ora, não compete à unidade preparadora emitir juízo de valor nessa fase processual, ou interferir no trâmite processual, exceto quando provocada pelos órgãos de julgamento, em sede de diligência, para subsidiar a formação da convicção dos julgadores.
>
> Ainda que a unidade de origem emitisse qualquer juízo de valor, seja concluindo a favor ou contra o contribuinte, tal juízo não vincula os colegiados de julgamento. Não procede, portanto, a alegação do contribuinte.

Documento nato-digital

> No caso aqui tratado, intimado a apresentar os elementos requeridos pelo CARF, limitou-se o contribuinte a apresentar as alegações de fls 1.353, praticamente reiterando o que já havia dito em seus recursos, sem trazer aos autos quaisquer elementos novos de prova a seu favor. Cabe agora ao CARF apreciar se tais informações são suficientes e estão devidamente comprovadas nos autos para prosseguir com o julgamento.
>
> Dito isto, encaminhe-se à Dicat/EAC-5 para que acompanhe a ciência ao contribuinte da presente. Decorrido o prazo de 30 dias para manifestação, restitua-se ao CARF para prosseguimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme se observa pelas respostas aos termos de intimação constantes do relatório fiscal, pela razões de Impugnação e Recurso Voluntário, a contribuinte procedeu as deduções partindo da premissa de que as adições e exclusões à base de cálculo da CSLL devem estar previstas em lei, não sendo aplicáveis as determinações próprias e específicas do IRPJ, e que não é possível o estabelecimento dessas determinações por meio de atos infralegais, notadamente a IN SRF nº 390/04.

No entanto, além da aplicação do entendimento exposto na IN 390/04, em certas despesas, a autoridade fiscal apontou problemas na comprovação da própria despesa. Analisaremos a seguir, individualizadamente, as referidas alegações.

1) DA AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ

Antes de analisarmos, individualmente, as glosas efetuadas no trabalho fiscal, é importante definir a premissa jurídica que entendo correta. Isso porque, para a Recorrente, a redação da norma do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 demonstra a falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao dispor em sua parte final que estariam *"mantidas a base de cálculo e alíquota"*

A decisão recorrida, por sua vez, ao interpretar o mesmo dispositivo legal, chega a conclusão diametralmente oposta. Confira-se:

> A apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL parte do mesmo ponto: o lucro líquido. Tendo o mesmo ponto de partida, observam os dois tributos, no geral, as mesmas regras quanto a adições e exclusões ao lucro líquido, por força exatamente do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95.
>
> De acordo com o texto, é possível concluir que só haverá diferença no tratamento de adições e exclusões do IRPJ e da CSLL quando, nesse sentido, houver disposição expressa. A ausência de disposição legal faz presumir que a mesma adição imposta para um deva ser observada para o outro.
>
> O texto legal objeto da controvérsia pode ser dividido em duas partes. A primeira estabelece a regra segundo a qual se aplicam à CSLL *as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.* A segunda parte *(mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.981)* abre uma exceção à regra geral, dizendo que onde houver norma expressa, em sentido contrário à regra geral, ela deve ser aplicada, em conformidade com o brocardo *lex specialis derrogat generali*.

Para a Recorrente todas adições e exclusões que não forem expressamente previstas para CSLL estão excluídas. A decisão recorrida, por sua vez, parte da premissa de que a identidade de base de cálculo é a regra e, sendo assim, as distinções à regra é que deveriam estar expressamente previstas em lei.

Documento nato-digital

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, de1990)
>
> 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 31de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

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

> Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:
>
> I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das

Documento nato-digital

> entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)
>
> II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
>
> III- de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
>
> IV- das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
>
> V- das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
>
> VI- das doações, exceto as referidas no § 2º;
>
> VII- das despesas com brindes.
>
> § 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.
>
> § 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:
>
> I- as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;
>
> II- as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;
>
> III- as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou embenefício 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.

A leitura dos mencionados artigos vai ao encontro da argumentação defendida pela Recorrente. Isso porque, ao definir a base de cálculo da CSLL, a Lei nº 7.689/88 diz que a base de cálculo será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do imposto de renda.

É importante observar que a introdução da CSLL se deu em 1988 e, portanto, posterior a legislação do imposto de renda. Sendo assim, caso o legislador quisesse reproduzir a identidade de base de cálculo e, assim, desfazer a controvérsia, poderia ter utilizado da técnica da remissão, frequentemente utilizada na legislação tributária.

Documento nato-digital

Como observou o Ministro MAURO CAMPBELL, no julgamento do RESP nº 1221170 sobre o conceito de insumo na base de cálculo do PIS/COFINS , não seria lícito equiparar o conceito de insumo utilizado na legislação do IPI (como pretendiam as Instruções Normativas da Receita) nem ao conceito de despesas operacionais (pretendido pelo contribuinte), pois, quando o legislador pretende utilizar conceitos jurídicos já existentes ele o faz expressamente, citando, como exemplo, o conceito do artigo 3º da Lei nº 9.363/96. Nesse sentido, transcreve-se trecho do mencionado voto:

> **Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de "insumos" para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente,** como o fez, v.g., na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, previsto no art. 1º , da Lei nº 9.363/96.
>
> **Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR**. Veja-se:
>
> **Lei nº 9.393/96**
>
> Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.
>
> Parágrafo único. **Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda** e do Imposto sobre Produtos Industrializados **para o estabelecimento,** respectivamente**, dos conceitos de receita operacional bruta** e de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem.
>
> Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos". (grifos nossos e no original)

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)

Diante desse quadro, entendo que a interpretação correta seria a de que o artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, ao dispor, em sua parte final, que são "*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"* está se referindo à legislação da CSLL.

Documento nato-digital

> 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)

A própria redação do artigo corrobora essa conclusão, pois a remissão ao IRPJ se dá em relação às normas de apuração e de pagamento, mas não à base de cálculo e alíquota. Para estabelecer a identidade de base de cálculo com o IRPJ seria simples. Bastava que o legislador mencionasse *"aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração, pagamento,* **base de cálculo e alíquotas** *estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas"*.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho já se manifestou nesse sentido quando do julgamento do Acórdão nº 9101-001.510, que recebeu a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
>
> Exercício: 1998
>
> APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL.
>
> As despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL. **Não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.** (grifamos)

É importante ressaltar, em razão das questões probatórias que serão discutidas nos autos, que é imprescindível a comprovação da efetividade das despesas. Nesse sentido, importante a transcrição do trecho do voto do Conselheiro Relator JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR:

> Assim, a DRJ julgou procedente o lançamento em relação ao IRPJ, contudo, em relação à CSLL entendeu que as despesas com comissões apesar de não serem dedutíveis da apuração do Lucro Real, tendo em vista que não atenderam os requisitos previstos no artigo 304 do RIR, são despesas que não são excluídas do lucro contábil, razão pela qual continuariam a compor a base de cálculo da CSLL. Sendo que a Lei 7.689/88 não leva em consideração razões de necessidade para permitir que as despesas sejam deduzidas da Base de Cálculo da CSLL, bastando que sejam despesas incorridas.
>
> Nesse sentido, **não restou dúvidas para a DRJ de que as despesas glosadas foram incorridas, já que comprovadas por meio de notas fiscais, segundo constatado pela própria autuante**. Dessa forma a DRJ julgou improcedente o lançamento em relação à CSLL referente às despesas com comissões. (grifamos)

No que se refere à alegação da alegação da PGFN de que a interpretação do art. 13 da Lei nº 9.249/95 inclui a obrigatoriedade de que as despesas sejam operacionais para que sejam deduzidas das base de cálculo da CSLL, assim se manifestou o Conselheiro Relator:

> Pela análise da legislação é possível identificar os seguintes pontos:
>
> 1) A Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 diz que a Base de Cálculo da Contribuição será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pela por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas indedutíveis para apuração do Imposto de renda;

Documento nato-digital

> 2) A definição de despesa operacional está previsto no Artigo 47 da Lei 4.506/64, lei que regulamenta o IRPJ conforme a própria introdução: *"Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza"*. Neste ponto cumpre ressaltar que a Lei é de 1964, enquanto que a CSLL foi criada em 1988.
>
> 3) O Artigo 13 da Lei 9.249/95 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
>
> 4) O *Caput* do Artigo 13 citado acima ressalta a expressão *"independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*": Sendo que o disposto no artigo 47 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.
>
> O principal argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que o Artigo 13 da Lei 9.249/95 ao citar o Artigo 47 da Lei 4.506/64 incluiu a obrigatoriedade das despesas serem consideradas operacionais para serem deduzidas tanto da Base de Cálculo do IRPJ, quanto da CSLL. Contudo, não assiste razão à Procuradoria, isso porque, o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

De todo o exposto, concluiu-se que, desde comprovada a efetividade da despesa, não é possível estabelecer sua adição sem a previsão expressa em lei.

Estabelecidas essas premissas, passaremos à análise, individualizada, das despesas glosadas.

2) DAS DESPESAS GLOSADAS

2.1) DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

A Recorrente alega que não há dispositivo legal que tenha determinado a vedação da dedução de despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL e que "a IN SRF nº 390/04 desatendeu a legalidade, tendo pretendido impor aos contribuintes obrigações superiores àquelas pretendidas pelo legislador".

A fiscalização enquadrou a conduta também como infração ao contido no art.2º da Lei nº 7.689/88, que assim dispõe:

> 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;
>
> [...]
>
> 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)
>
> [...]
>
> 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

Partindo da premissa desenvolvida no item 1 do presente voto, entendo que inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, tal como decidido no Acórdão 1201.000.285. o qual recebeu a seguinte ementa:

Documento nato-digital

> CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITE. ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. O art. 57 da Lei n 8.981/95 ressalva a manutenção da base de cálculo da CSLL nos modos em que prevista na legislação específica, inexistindo, portanto, identidade entre a base de cálculo da CSLL e a do IRPJ.

2.2) DEDUÇÃO DAS MULTAS

Relativamente à dedução das multas indedutíveis e das multas de trânsito, a alegação está estribada na ilegalidade da vedação contida na IN SRF nº 390/04.

A autoridade fiscal utilizou como fundamentação legal do lançamento os artigos 249, I, art. 247, § 5º, e 344 do RIR/99 abaixo transcritos:

> Art. 247 – **Lucro real é o lucro líquido** do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto. (grifamos)
>
> Art. 249 – **Na determinação do lucro real**, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração
>
> I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. (grifamos)
>
> Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na **determinação do lucro real**, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).
>
> § 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).
>
> § 2º Na determinação do lucro§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).
>
> § 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995 , art. 41,§ 3º).
>
> § 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).
>
> § 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).
>
> § 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º). (grifamos)

Documento nato-digital

É preciso repisar que o art. 57 da Lei n. 8.981/95, citado diversas vezes como fundamento pela autoridade fiscal, não tem o condão de ampliar o âmbito de incidência do artigos transcritos para alcançar também a CSLL.

2.3) REMUNERAÇÃO VARIÁVEL E INDENIZAÇÃO À DIRETORIA

Em relação a essa glosa, alega a Recorrente que a jurisprudência do CARF é inequívoca quanto à possibilidade dessas exclusões da base de cálculo da CSLL. E, no caso específico das indenizações, estas referem-se a pagamentos de verbas rescisórias a executivos. Seendo assim, mesmo que se utilizasse a legislação do IRPJ tais despesas seriam dedutíveis.

Todavia, a decisão recorrida, apontou a ausência de comprovação da efetividade da referida despesa, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

> Primeiramente, cumpre salientar que, além da alegação, nenhum documento probante trouxe a contribuinte com a impugnação.
>
> Em segundo lugar, a alegação carece de lógica. É que, como visto no Termo de Verificação Fiscal (fl. 930), pela análise do Lalur, os R$ 8.910.202,03 referentes à conta 359.911.013 foram adicionados ao Lucro Líquido, para a apuração do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

Em seu recurso voluntário a Recorrente não trouxe qualquer documentação no sentido de comprovar a referida despesa e sequer contestou as objeções apontadas pela decisão recorrida quanto à ausência de comprovação.

Sendo assim, mesmo que se admita a premissa desenvolvida no item 1 do presente recurso, não seria possível admitir a dedução das referidas despesas por ausência de comprovação de sua efetividade.

2.4) TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

Argumentou a Recorrente que a dedução dos tributos com exigibilidade suspensa foi correta e é aceita pelo Fisco, sendo apresentados os documentos comprobatórios da situação contemplada nas contas contábeis correspondentes. Ainda, que a exclusão do montante de R$ 52.986.917,00 deu-se em virtude de verdadeira mudança no *status* referente aos processos, originando o citado ajuste na base de cálculo, tendo havido o pagamento ou o parcelamento dos tributos, com base em programas governamentais que implicaram, além da dilação do prazo de pagamento, remissão e/ou anistia tributárias.

Dessa forma, o que prevaleceu como 'devido e dedutível' pelo regime de competência — R$ 6.782.821,86 — foi diminuído do montante total provisionado — R$ 59.769.739,23, restando o montante de R$ 52.986.917,37. E, alterando-se o valor da adição anteriormente efetuada, restava somente excluir de sua base calculada do IR tais montantes.

No entanto, a decisão recorrida apontou uma série de inconsistências quanto à comprovação das alegações da Impugnante, ora Recorrente. Essas inconsistências foram apontadas pelo então Conselheiro Demétrius Niquele Macei, quando da conversão do processo em diligência nos seguintes termos:

Documento nato-digital

No recurso (fl. 1.019), a contribuinte afirma que "TODOS OS PROCESSOS" constantes da fl. 23 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 938 e 939) "versam sobre tributos pagos ou parcelados" e que só não poderia haver a exclusão nos casos dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A contribuinte apresentou no recurso um quadro com algumas contas contábeis em que lista processos cujos valores comporiam o da exclusão feita e o da adição não efetuada. Segundo a decisão de piso, existem informações que não se coadunam com o alegado, como por exemplo:

a) quanto à conta n° 223.130.003 (ICMS com exigibilidade suspensa) consta que o

processo 100014868278 de responsabilidade da empresa Ferteco Mineração S/A teve o débito remitido;

b) relativamente à conta n° 223.130.004 (ISS com exigibilidade suspensa) há a informação de que o processo 13039/00 foi "encerrado por cancelamento do auto".

Se houve remissão ou "cancelamento do auto", pelo raciocínio do delegado relator, não houve efetivo pagamento. No que tange à letra "a", o processo nem seria de responsabilidade da autuada, mas de terceiro. Assim, quanto a esses processos, a adição do valor seria necessária, em face da legislação aplicável.

Outros processos que constam do referido quadro, cujas informações também não guardariam congruência com o alegado são:

a) conta n° 223.130.004 (ISS com exigibilidade suspensa). Processo n° 2135468/2002. "Proferida decisão administrativa desfavorável. Processo objeto de discussão judicial (Processo n° 048.09.0148023), que aguarda sentença." "Petição na ação anulatória 048.09.0148023, apresentando guia de depósito judicial no valor de R$ 411.286,19. **Decisão reconhece causa de suspensão de exigibilidade na ação anulatória em razão do depósito;** Manifestação do Município de Serra nos autos do processo judicial, ratifica termos de contestação anteriormente apresentada";

b) conta n° 223.130.004 (ISS com exigibilidade suspensa). Processo n° 2299729/2002. "Não houve decisão administrativa. Processo objeto de discussão judicial (Processo n° 048.09.0148023), que aguarda sentença." "Auto de Infração; Impugnação administrativa; decisão administrativa que nega provimento à impugnação apresentada pela empresa. Petição na ação anulatória 048.09.0148023, apresentando guia de depósito judicial no valor de R$ 411.286,19. **Decisão reconhece causa de suspensão de exigibilidade na ação anulatória em razão do depósito;** Manifestação do Município de Serra nos autos do processo judicial, ratifica termos de contestação anteriormente apresentada".

Como visto acima, ainda de acordo com a DRJ, foi alegado que só não poderia haver a exclusão nos casos dos incisos II a IV do art. 151 do Código Tributário Nacional. Os processos elencados nas letras "a" e "b" supra enquadram-se exatamente no inciso II, depósito do montante integral. Assim, a menção a esses processos também se choca com os argumentos do recurso, revelando a impropriedade da exclusão ou da falta da adição.

Ocorre que, além de o lançamento basear-se na não apresentação das decisões transitadas em julgado dos processos judiciais, um outro fato de extrema relevância e que motivou também essa parte do lançamento foi a não apresentação do livro LALUR de exercícios anteriores.

Assim se manifestou o autuante (fls 937 e 939):

1.8. Em resposta aos TIF n ° 06, 07 e 08 a fiscalizada comprovou apenas os valores efetivamente ADICIONADOS (saldos credores), no ano 2007, conforme folha do LALUR 2007 PARTE A pag 56 (documento anexo), não apresentando as folhas do LALUR (PARTE A) de exercícios anteriores, a permitir a correta identificação (em conjunto com a PARTE B do referido LALUR) dos valores objeto da reversão alegada em 2008, nos termos solicitados nos TIF n° 07 e reintimado no TRIF n° 08 (vide item 3.1). No mesmo sentido, no item 3.2 da resposta aos referidos Termos de Intimação 07

Documento nato-digital

> *e 08, a Fiscalizada indicou estar entregando as folhas do LALUR de exercícios anteriores PARTES A e B, o que de fato fez apenas para o ano calendário 2007, conforme planilha transcrita a seguir, não o fazendo para os demais anos calendários anteriores.*
>
> *[...]2. DA ANÁLISE FISCAL:*
>
> *Mesmo tendo sido intimada e reintimada, nos termos do item 3.1 do TIFn° 07 e reintimado no TRIFn° 08, a fiscalizada também não efetuou a comprovação, mediante apresentação do LALUR Partes A e B (de exercícios anteriores) no que se refere aos valores ADICIONADOS naqueles exercícios e que justificassem, na sua totalidade, a EXCLUSÃO ao LALUR 2008, no valor de R$ 52.986.917,00.*
>
> *Destarte os valores objeto de EXCLUSÃO indevida em 2008 ao LALUR IR, qual seja, no valor de R$ 52.986.917,00, deverão ser GLOSADOS da referida base de calculo (IR).*
>
> *d)Outrossim, o valor de R$ 6.782.821,86 não efetivamente adicionado, em função da sistemática adotada pela fiscalizada, de se apurar a EXCLUSÃO o valor de R$ 52.986.917,00, pelo valor líquido (para fins de exclusão), do que resulta que o valor de R$ 6.782.821,86 deverá ser ADICIONADO tanto em relação ao LALUR IR com também em relação à base de cálculo da CSLL.*
>
> É possivel verificar que a decisão de primeira instância registra que o contribuinte não trouxe os livros exigidos durante o procedimento fiscalizatório, mediante as intimações feitas, especialmente as folhas do LALUR (PARTE A) de exercícios anteriores, a permitir a correta identificação (em conjunto com a PARTE B do referido LALUR) dos valores objeto da reversão alegada em 2008, relativamente a valor significativo (R$ 52.986.917,00).

Diante desses fatos, o processo foi convertido em diligência para que a Recorrente:

> 1) apresente à fiscalização de forma detalhada quais tributos foram deduzidos no ano-calendário de 2008 e que não estavam com a sua exigibilidade suspensa neste mesmo período;
>
> 2) atente para o fato de que se houve "pedido de parcelamento" em 2008, os tributos poderiam ser deduzidos nesse período ainda que se refiram a fatos geradores de períodos anteriores e portanto, neste caso, deve ficar demonstrado que não foram deduzidos pelo regime de competência.

No entanto, como bem apontou a autoridade responsável pela diligência, intimada a apresentar os elementos requeridos pelo CARF, limitou-se a contribuinte a apresentar as alegações de fls 1.353, praticamente reiterando o que já havia dito em seus recursos, sem trazer aos autos quaisquer elementos novos de prova a seu favor.

Em face do exposto, nego provimento quanto a esse ponto, por ausência de comprovação.

2.5) IR DIFERIDO

Relativamente à exclusão de R$ 15.205.784,52 de valores creditados em 2008, a título de "IR Diferido", considerada como indevida pelo autuante, a Recorrente teceu as seguintes alegações:

a) o valor da dedução que a contribuição efetuou corretamente, relativa ao Imposto de Renda Diferido, "deu-se em virtude da mudança de critério de apuração do IR diferido da Impugnante, a qual passou a adotar, no ano em questão, as movimentações mensais

Documento nato-digital

dos saldos finais do mês em curso menos os saldos finais do mês anterior, das contas patrimoniais passivas de natureza de provisão. Com a mudança de critério houve a necessidade da adequação contábil no valor de R$ 3.801.446,13(α) no IR diferido contabilizado, tendo como base de cálculo R$ 15.205.784,52, o qual foi excluído na base de cálculo do IRPJ, para refletir o ajuste em questão. O mesmo foi demonstrado para o fisco, como sendo, o resultado do total de IR Diferido contabilizado (B) menos o novo total de IR Diferido (A) dividido por 0,25, conforme demonstrado" em quadros que se seguiram (fls. 1.030 e 1.031);

b) "com isso, a Impugnante passou a verificar, mensalmente as movimentações dos saldos finais destas contas patrimoniais, excluindo-as ou adicionando-as às bases de cálculo do IRPJ e CSLL".

Todavia, também quanto a esse tópico, a fiscalização, ao efetuar a análise das contas contábeis, por amostragem, indicou inconsistências nas informações prestadas pela Recorrente, conforme se verifica pelos seguintes trecho (fls. 948 e 949)

> 2.2. Acerca da indedutibilidade dos valores objeto da EXCLUSÃO de RS 15.205.784,52:
>
> a) Segundo informação da fiscalizada, o valor supra foi devido a adoção de novo critério de apuração do IR diferido;
>
> b) Cumpre, no entanto, destacar que a memória de cálculo apresentada pela fiscalizada, em resposta ao TIF n° 07 e Termo de Reintimação Fiscal n° 08, possui inconsistências com relação ao saldo das referidas contas contábeis (229111003; 219211003 e 225111001) (documentos anexos) e, conformedemonstrado no item mais acima, abordando a falta de consistência em dados da tabela de memória de cálculos e os saldos reais das respectivas contas.

Todavia, tanto na Impugnação quando no Recurso Voluntário, a Recorrente se limita a reiterar os mesmos argumentos já apresentados durante o procedimento de fiscalização sem infirmar as inconsistências contábeis utilizadas para glosa, motivo pelo qual, deve ser mantido o lançamento quanto a esse ponto.

3) CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para afastar a glosa das despesas de ágio e multas da base de cálculo da CSLL.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Documento nato-digital

Voto Vencedor

Conselheiro Murillo Lo Visco – Redator designado.

No presente caso, pelo voto de qualidade, o Colegiado manteve a glosa dos valores referentes a amortização de ágio e multas fiscais, considerados pela fiscalização como indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, sendo essas as matérias abrangidas por este Voto Vencedor.

Ambas as despesas são, de fato, indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Quanto à amortização de ágio, os parágrafos do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem explicitamente um impedimento para essa dedução:

> *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; 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)*
>
> *(...)*
>
> *4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

No dispositivo acima, observa-se que restou **prevista a adição ao resultado negativo e a exclusão do resultado positivo** decorrentes da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), conforme bem delineou o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior em seu voto no Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, e que aqui adoto como razão de decidir:

> *"Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.*
>
> *Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.*
>
> *Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c"do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)".*

Documento nato-digital

A consequência lógica e imediata é a seguinte: se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento; logo, é certo que a amortização que reduz o ágio compõe "*lato sensu*" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, seja positivo ou negativo, não deve impactar a base da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689, de 1988.

Linha absolutamente perfilada com jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme abaixo se evidencia:

> *ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*
>
> *A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88. (Ac. 9101-003.839 – 1ª Turma da CSRF – sessão de 03/10/2018)*

Por fim, quanto às multas fiscais, não se pode olvidar que o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, que trata do critério geral de dedutibilidade com base na necessidade da despesa:

> *Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa 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 emprêsa.*
>
> *§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa.*
>
> *[...]*

Portanto, como não se trata de despesa necessária à manutenção da fonte produtora de receita, as multas fiscais são indedutíveis, inclusive quanto à CSLL.

Ante o exposto, voto no sentido de manter a glosa dos valores referentes a amortização de ágio e multas fiscais, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

Documento nato-digital