



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.726654/2013-60
ACÓRDÃO	1001-004.350 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE SEGUROS ALIANCA DA BAHIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. PRAZO DECADENCIAL.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a retenção somente representa antecipação de pagamento se o contribuinte apurar tributo devido no período, caso contrário, inexistindo pagamento, o prazo decadencial aplicável é o previsto no art. 173 do CTN.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL. DECADÊNCIA. TERMO DE INÍCIO.

Nas compensações de base de cálculo negativa de CSLL, a decadência não tem por referência a data em que foram apuradas pela contribuinte, mas sim a data em que foram efetuadas as compensações.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. ADIÇÃO.

As participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive aqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 15-44.224, proferido em 21 de Março de 2018, pela 2ª Turma da DRJ/SDR, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A SRRF- 5ª RF lavrou o Auto de Infração- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no dia 05/agosto/2013, cujos dados seguem abaixo e-fls. 126/152:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL o valor de contribuição, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, conforme tópico I do Termo de Verificação Fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Arts. 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249/95

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

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Arts. 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249/95

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

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

0002 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - Participações de Administradores

O contribuinte não adicionou à base de cálculo ajustada da CSLL despesas não dedutíveis (Participações de Administradores) que reduziram o lucro contábil, conforme relatado no Tópico II do Termo de Verificação Fiscal.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 47 da Lei nº 4.506/64

Art. 57 da Lei nº 8.981/1995

Art. 13 da Lei nº 9.249/1995

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2011:

Art. 47 da Lei nº 4.506/64

Art. 57 da Lei nº 8.981/1995

Art. 13 da Lei nº 9.249/1995

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 1º da Lei nº 9.316/96

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

0003 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

EXCLUSÕES INDEVIDAS

O contribuinte excluiu valores indevidamente da base de cálculo ajustada da CSLL, em virtude de cumprimento errôneo da Sentença da Ação Ordinária nº 96/8598-6, conforme tópico III do Termo de Verificação Fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

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

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

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

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

0004 SALDO INSUFICIENTE

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo. OBS. O saldo de Base de

Cálculo Negativa de CSLL considerado de partida em 31/12/2006 foi R\$ 9.843.364,51 - R\$ 2.892.838,45 utilizado para quitação de débitos no âmbito do parcelamento da Lei 11.941/2009, de 27/05/2009.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

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

0005 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DA CSLL CAUSADA POR NÃO ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A DETERMINAÇÃO DA BC DA CSLL DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO POR DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL POSTERIORMENTE REVERTIDO PELO TRÂNSITO EM JULGADO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

Em determinado período de apuração, o contribuinte apurou e declarou/recolheu a CSLL em valor menor que o devido, pois não adicionou ao lucro líquido para determinação da Base de Cálculo da CSLL tributo(s) com exigibilidade suspensa devido a depósito judicial em montante integral. O(s) valor(es) do(s) tributo(s) suspenso(s) fo(i)(ram) deduzido(s) como despesa do período de lançamento, mas posteriormente o(s) valor(es) revertido(s) do(s) depósito(s) em virtude de trânsito em julgado favorável ao contribuinte, transit(ou)(ram) pelo resultado, mas não fo(i)(ram) excluído(s) para determinação da Base de Cálculo da CSLL. No(s) período(s) seguinte(s), apurou e declarou/recolheu a CSLL relativa a tal período, porém sem os acréscimos legais de multa e juros de mora, os quais são aqui lançados de ofício, dada a postergação do recolhimento da CSLL, conforme tópico I e VII do Termo de Verificação Fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

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

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2007 e 31/12/2011:

Arts. 1º, 6º, § 1º, I e 28 da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2007 e 31/12/2011:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

A SRRF- 5ª RF lavrou o Auto de Infração- Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica- IRPJ no dia 05/agosto/2013, cujos dados seguem abaixo e-fls. 153/164:

“Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 SALDO INSUFICIENTE

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Tópico V e VIII do Termo de Verificação Fiscal anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

Art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2008 e 31/12/2010:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIO. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

A SRRF- 5ª RF DRF de Curitiba- PR elaborou o Termo de Verificação Fiscal no dia 05/agosto/2013 em face da Contribuinte, cujo teor segue em síntese (e-fls. 165/205):

“TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

(...)

Contexto

No curso da ação fiscal iniciada em 16/10/2012, e de acordo com o disposto nos arts. 904, 905, 910 e 911, do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 - RIR/1999, verificamos os seguintes fatos:

1 - Ação fiscal desenvolvida em conformidade com o MPF - F 05001 00 2012 00104, emitido para verificação do cumprimento das obrigações fiscais do contribuinte acima.

2 — O Mandato de Procedimento Fiscal determinou a fiscalização da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), anos-calendário 2007 a 2011.

3 — Durante o trabalho fiscal foram apuradas infrações à legislação dos tributos, descritas a seguir, e que serão explicitadas em tópicos, na sequência:

3.1 — Tributos com exigibilidade suspensa (Pis e Cofins) não foram adicionados para apuração da Base de Cálculo da CSLL, nos anos de 2007 a 2010. Em relação especificamente à parcela do Pis que estava com exigibilidade suspensa nos períodos de 2007 a 2010, houve trânsito em julgado a favor da contribuinte, em 2011. Verificou-se que os valores depositados judicialmente, que não tinham sido adicionados para determinação da base de cálculo da CSLL nos períodos de 2007 a 2010 também não foram excluídos quando do levantamento dos depósitos em 2011. Então a reversão dos depósitos transitou pelo resultado sensibilizando a base de cálculo da CSLL, ocorrendo somente para o Pis não adicionado nos anos de 2007 a 2010, caso de postergação. Vide Tópico I, deste Termo.

3.2 — Participações dos Administradores não adicionadas para apuração da Base de Cálculo da CSLL, conforme demonstrado no Tópico II deste Termo.

3.3 — Exclusões indevidas realizadas na apuração da Base de Cálculo da CSLL, nos anos de 2007 a 2010. A contribuinte realizou exclusões para apuração das Bases de Cálculo da CSLL, nos anos de 2007 a 2010, decorrentes do que entendeu ser direito reconhecido na Sentença emanada da Ação Ordinária nº 96/008598-6. Configurou-se cumprimento errôneo (além do pedido) do direito reconhecido na Sentença emanada na Ação Ordinária nº 96/008598-6. A contribuinte compensou as adições efetuadas nas Bases de Cálculo da CSLL, nos anos de 1991 a 1995, de parcelas de encargos de depreciação, amortização e exaustão e custos baixados, de bens e direitos do ativo permanente, correspondentes à diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF incidente sobre os valores desses bens registrados na contabilidade no ano de 1990, excluindo-as na apuração das bases de cálculo dessa contribuição nos anos de 1996 a 2010, chegando a reduzi-las a zero nos anos de 1996 a 2009. A contribuinte não considerou os efeitos que ocorreriam nas respectivas competências originárias (1991 a 1995), caso as adições da dita correção complementar não fossem efetuadas para determinação das correspondentes bases de cálculo de CSLL. Verificou-se que as não adições da correção complementar da diferença IPC/BTNF, nos anos de 1993, 1994 e 1995 gerariam base de cálculo negativa de CSLL que só poderia ser compensada com as bases de cálculo positivas dos períodos posteriores observando-se o limite (trava)

de 30%. Além do que, o saldo acumulado deveria ter sido ajustado em 30/11/1999, com o evento de cisão parcial, implicando baixa de 52,79%. Com a realização dessa glosa, e mantendo-se a compensação conforme foi realizada pela contribuinte (sem a observância da trava de 30%), até o ano de 2006, pois se trata de lançamento já consumado no tempo (decaído) não chega saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL a ser compensada no ano de 2007 (período não decaído). Vide Tópico III deste relatório. Há quanto a este fato três aspectos a serem considerados:

3.3.1 — A constatação desta infração decorreu de averiguação do relato que a fiscalizada fez de que realizou ajustes extrafiscais no saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL. Esses ajustes adicionaram R\$ 9.479.733,80 ao saldo (Vide Tópicos IV e V). Dos quais R\$ 2.444.932,20 decorreriam de efeito dessa ação judicial no ano 1997 a 2002 (vide parágrafos 95.1 e 97 e Tabela 15 no Tópico IV deste Relatório e o Anexo III). Verificou-se que esse valor não constava nem mesmo dos próprios livros fiscais da contribuinte (LALUR) em que ela demonstrou a determinação da Base de Cálculo da CSLL. A contribuinte alegou que efetuara os ajustes de forma extrafiscal, apresentando planilhas demonstrativas, e cópias da petição e da sentença prolatada (Vide Resposta de 10/05/2013 e de 12/07/2013).

3.3.2 — Esses ajustes, que não estavam registrados em livros fiscais, uma vez que impacta na determinação das contribuições apuradas de ofício, levou à revisão dos lançamentos efetuados. E chegou-se a conclusão que a contribuinte realizou a compensação do direito oriundo da sentença, erroneamente, sem observar as normas de incidência da CSLL e do tratamento normativo da matéria estabelecido na Lei nº 8.200/91, no Decreto 332/91, na Instrução Normativa SRF nº96/1993, no art. 425 do Regulamento de Imposto de Renda de 1994 (RIR/94), no art. 34 da IN SRF nº 11/96, no artigo 425 do vigente RIR/99, indo além do que foi pedido na petição inicial e do que provido na Sentença Judicial, ocasionando deduções indevidas na apuração da base de cálculo da CSLL dos anos de 1997 a 2010. A revisão abrangeu os efeitos do fato no período não decaído, 2007 a 2010, nos limites do disposto na sentença. O conhecimento do fato foi realizado desde a origem no ano 1990. Os efeitos se projetaram até o ano de 2010, porque a contribuinte interpretou e executou de forma errônea o prolatado na sentença. Da revisão efetuada neste procedimento resultou a conclusão que não restaram valores provenientes do direito reconhecido na decisão judicial para serem compensados, desde o ano 2005. Cumpriu-se, então, a adição dos valores indevidamente excluídos, nos de 2007 a 2010, para determinação das correspondentes Bases de Cálculo da CSLL.

3.3.3 — Não obstante, o direito constituído a favor da contribuinte ter firmado coisa julgada material, há decisões em sede de Recurso Extraordinário, no STF, que divergiram do provimento judicial obtido pela fiscalizada. Reiteradamente o STF reconheceu a constitucionalidade dos artigos 3º e 4º da Lei 8.200/91 e a constitucionalidade e legalidade dos artigos 39 e 41 do Decreto 332/91. O ponto contra o que se insurgiu a contribuinte na referida ação, no que lhe foi dado razão

na Sentença, foi o artigo 41 do Decreto 332/91 que não estendeu para determinação da Base de Cálculo CSLL o tratamento que a Lei 8.200/91 dispensou à determinação do Lucro Real quanto aos efeitos da correção monetária complementar. Entretanto o STF reconheceu ser favor fiscal para fins apenas de apuração do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e não da Base de Cálculo da CSLL, a dedução da correção monetária complementar sobre a demonstração financeira relativa ao período-base de 1990, devido à diferença entre o Índice de Preço ao Consumido (IPC) e a variação do BTN fiscal (BTNF), conforme o inciso I do art. 3º da Lei nº 8.200/91, e a dedução de parcela decorrente dessa mesma diferença realizada pela depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título dos bens e direitos de bens do ativo permanente (art. 2º da Lei nº 8.200/91). Essas decisões reiteradas do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, a teor do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, formando precedente objetivo/definitivo, cessam a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, quando se trata de relação jurídica tributária de trato sucessivo. Mas isso não foi relevante para o fato aqui analisado, pois, mesmo tratando-se de relação jurídica tributária continuativa, o lançamento foi realizado para corrigir os erros detectados, no decorrer deste procedimento fiscal, quanto à execução da compensação dos créditos obtidos, que se projetaram para períodos não decaídos. Ou seja, foram observados os limites da sentença.

3.4 — Na cisão parcial ocorrida em 30/11/1999 houve ajuste dos Saldos de Prejuízos Fiscais (exceto para o considerado no item 3.5, a seguir), mas não houve baixa proporcional das Bases de Cálculo Negativas de CSLL, de acordo com o patrimônio líquido remanescente. Constatou-se que foi vertido em 30/11/1999 52,79% do patrimônio líquido, permanecendo 47,21%, que deveria ser a proporção a remanescer também dos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados até aquele momento. Vide Tópico IV deste Termo.

3.5 — Aumentos indevidos do saldo do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa de CSLL em virtude de ajustes de exercícios anteriores ocasionados por mudança de critério de determinação da "Provisão para Sinistros Ocorridos e Não Avisados IBNR". Com a mudança houve alargamento da obrigatoriedade para incluir ramos, do campo das sociedades seguradoras, anteriormente não abrangidos. Normas expedidas pela Superintendência de Seguros Privados — SUSEP, a começar pela Resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) nº 18 de 25/08/1998, tornaram obrigatória a constituição dessa provisão a partir das demonstrações financeiras correspondentes ao período findo em 31/12/1999, porém, neste período, em 50% da provisão, e a partir daí, em 100%. A contribuinte informa que contabilizou extemporaneamente em 31/12/1999 e 31/12/2001, como ajustes devedores de exercícios anteriores. O primeiro ajuste foi referente ao ano de 1998 no montante de R\$ 2.974.118,84. O segundo refere-se a reajuste da provisão efetuada no decorrer do próprio exercício de 2001, no montante de R\$ 4.061.000,00. Esses ajustes totalizaram R\$ 7.035.118,84 e foram efetuados no LALUR diretamente na conta de Prejuízos Fiscais Acumulados.

Quanto ao saldo da CSLL acumulada, a contribuinte reportou ter feito ajuste extrafiscal em 2007. Vide Tópico V deste Termo.

3.5.1 — O ajuste feito em 1999 para o exercício findo em 31/12/1998 não acarreta efeitos fiscais, pois não era obrigatória a constituição da provisão. Desta forma, mesmo se a provisão tivesse sido realizada na competência a que se referia não seria dedutível para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.5.2 — Os ajustes da provisão feitos no decorrer de 2001, segundo a Nota Explicativa 18, "d", às Demonstrações Financeiras para os exercícios findos em 31/12/2001 e 31/12/2000, foram para adapta-la a critérios técnicos e cálculos aprovados pela SUSEP. Esses ajustes também não podem ter efeitos nos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, pela própria natureza dessas provisões, pois são constituídas mensalmente, por cálculo atuarial, e não por contabilização do que efetivamente ocorreu. Conforme será explicitado no Tópico V, a provisão tem finalidade de garantir o adimplemento dos sinistros ocorridos e não avisados (pagos ou não), e a correção do cálculo atuarial deve ser realizada em havendo desvio relevante entre os valores estimados e os efetivamente avisados, com efeito a partir da alteração. Além do mais, a contribuinte não apresentou a "Nota Técnica à SUSEP", em que descreveu a memória do cálculo, dando conhecimento em que períodos a discrepância ocorreu. Mesmo que por hipótese, para fins de raciocínio, esses ajustes extemporâneos levassem a efeitos fiscais, implicando também o ajuste do prejuízo fiscal nas competências pretéritas, a retroação ao período anterior, assim como ocorreu com o saldo prejuízo fiscal acumulado, deveria ocasionar baixa proporcional do montante de provisão ajustado, em virtude da cisão parcial ocorrida em 30/11/1999. Da forma como a contribuinte procedeu, o efeito fiscal do evento de cisão parcial foi contornado, em relação aos ajustes da provisão que aumentaram o saldo de prejuízo fiscal, já que foram feitos justamente sobre a alegação de que a provisão corresponderia ao período passado, em observância ao princípio da competência.

3.6 — A retificação do saldo acumulado de Prejuízo Fiscal em decorrência do fato relatado no item anterior implicou saldo insuficiente a ser utilizado para compensação nos anos de 2007 e seguintes. Vide Tópico VIII. —

3.7 — A retificação do saldo acumulado de Base de Cálculo Negativa de CSLL, cumulada com o aproveitamento em compensações com as bases de cálculo acrescidas devido às infrações tipificadas nos itens 3.1 a 3.5, tendo em vista ainda que a contribuinte utilizou o montante de R\$ 2.892.838,45 na quitação de débitos nos termos do §§ 70 e 8º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009, resultou em inexistência de saldo no ano de 2011 para aproveitamento, pelo que foi acrescido à base de cálculo desse ano o montante de saldo de base de cálculo negativa que fora utilizado para compensação (R\$ 850.026,09). Vide Tópico IX.

4 — Como decorrência das infrações verificadas houve lançamento em virtude de ajustes nas bases de cálculo da CSLL e do IPRJ, retificação dos saldos de Base de Cálculo Negativa de CSLL e de Prejuízo Fiscal acumulados, como segue:

4.1 — Ajustes nas Bases de Cálculo da CSLL com a adição dos seguintes valores:

(...)

4.2 — Foram compensados os seguintes valores da CSLL postergada, considerada paga em 2012, em virtude da não exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores correspondentes aos depósitos judiciais de PIS levantados em 2011 que sensibilizaram o resultado nesse ano, mas não foram adicionados para determinação das bases de cálculos nas competências em que deveriam ter sido (de 2007, 2008, 2009 e 2010):

(...)

4.3 — Ajuste do saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL, acumulada em 2006, para R\$ 9.843.364,51, considerando que a contribuinte utilizou o montante de R\$ 2.892.838,45, para quitação de débitos nos termos da Lei nº 11.941/2009.

4.4 — Glosa do saldo de Prejuízos Fiscais acumulado em 2006, no montante de R\$ 7.034.801,61. Com isso, não existiu saldo de prejuízo fiscal a ser compensado a partir de 2007.

4.5 — Ajustes nas Bases de Cálculo do IPRJ com a adição dos seguintes valores, em virtude de compensação de saldo não existente de prejuízo fiscal de exercícios anteriores:

(...)

Da Impugnação da Contribuinte

Informou a Contribuinte que é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social as operações de seguros e cosseguros nos ramos de vida em grupo e em outros ramos elementares, sobretudo incêndio, riscos de engenharia, habitacional, transportes, automóveis, responsabilidade civil e acidentes pessoais, revestindo-se, assim, da condição de contribuinte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL.

Noticiou que em meados de 2012, a empresa foi alvo de atividade fiscalizatória, que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais por ela adotados nos anos de 2007 a 2011, em especial com vistas a analisar se os ajustes realizados para fins de apuração da CSLL afiguravam-se adequados.

Afirmou que pela análise detalhada do Termo de Verificação Fiscal e dos cálculos relacionados às aludidas infrações, se observa que a CSLL exigida através do Auto de Infração ora combatido decorre, de forma resumida, dos seguintes motivos:

- a Impugnante não adicionou, nos anos-calendário de 2007 a 2011, despesas referentes a tributos com exigibilidade suspensa, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, sendo que, no entendimento do i. Auditor Fiscal, tais valores, por serem provisões, se afigurariam indedutíveis, nos termos do art. 13, I, da Lei n.ºs 9.249/95;

- a Impugnante não adicionou, nos anos-calendário de 2007 a 2011, despesas referentes a participação nos lucros dos Administradores, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, sendo que, no entendimento do i. Auditor Fiscal, tais valores se afigurariam indedutíveis, nos termos do art. 45, § 3º, da Lei n.º 4.506/21964 e art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei n.º 1.598/1997, haja vista que o art. 4, 9, da Instrução Normativa n.º 93/1997, estabelece que devem ser aplicadas para a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IPRJ e o art. 38, da Instrução Normativa SRF n.º 390/2004, determina que sejam adicionados para a determinação do resultado ajustado participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis;

- a Impugnante excluiu, nos anos-calendário de 2007 a 2009, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, encargos de depreciação, amortização e exaustão e Custos de bens do ativo permanente baixados, correspondentes a diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, adicionados ao Lucro Líquido nos exercícios de 1991 a 1995, nos termos da decisão transitada em julgado nos autos da Ação Ordinária n.º 96/008598-6, sendo que, no entendimento do i. Auditor Fiscal, tais exclusões afiguravam-se indevidas, uma vez que a Impugnante deveria considerar os efeitos que as exclusões ocasionariam nas respectivas competências originárias, e não, ter promovido as referidas exclusões a partir de 1996;

- a Impugnante, para fins da composição do seu saldo da base negativa de CSLL, considerou os ajustes de exercícios anteriores contabilizados nos anos de 1999 e 2001, assim como não considerou a perda relativa à cisão parcial do seu patrimônio ocorrida em 30/11/1999, diante do que o Sr. Auditor Fiscal promoveu a glosa do montante compensado no ano de 2011 (R\$ 850.026,09).

Pontuou que os procedimentos adotados pela empresa estão em total consonância com a legislação de regência da CSLL, que, ressalte-se desde já, não pode ser confundida com a legislação do IPRJ; e com os termos da decisão transitada em julgado nos autos da Ação Ordinária 96/008598-6.

Asseverou que ocorreu a consumação da decadência tanto no que tange à contribuição lançada relativamente ao ano-calendário de 2007, quanto à glosa de bases de cálculo negativa de CSLL compensada no de 2011, que se referem a base de cálculo negativa apurada e contabilizada até o ano de 2007.

Ponderou que o Fisco dispõe de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, para promover o lançamento de quaisquer créditos a título de CSLL que entenda devidos.

Alegou que o argumento trazido pela fiscalização para lançar a CSLL relativa ao ano de 2007, qual seja, de que como não houve antecipação de pagamento no referido ano-calendário, o início do prazo de decadência se deslocaria para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do inciso I do art. 173 do CTN, não pode se aplicar ao caso em tela.

Frisou que a despeito de a Impugnante ter apurado base de cálculo da contribuição igual a zero no referido ano, houve antecipação de pagamento, através de retenções feitas por fontes diversas, conforme se verifica da cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ colacionada à defesa), gerando, inclusive, a apuração de saldo negativo de CSLL.

Apontou que o auto de infração foi lavrado em agosto de 2013, o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de débito tributário e impor penalidades quanto a infrações supostamente incorridas no ano calendário 2007 e que raciocínio análogo se aplica à perda do direito de o Fisco glosar as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas até o ano de 2007 e compensadas com a base positiva apurada no ano de 2011.

Pleiteou assim, que seja reconhecida a decadência do lançamento, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN; bem como que seja julgado improcedente o lançamento fiscal no que tange à toda a contribuição lançada relativa ao ano-calendário de 2007, bem como à parte da contribuição lançada para os anos-calendários de 2010 e 2011.

Defendeu que caso absurdamente se entenda que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa não podem ser consideradas dedutíveis, as reversões de tais despesas contabilizadas nos anos de 2008, 2010 e 2011 devem ser integralmente excluídas do lucro líquido, para fins de apuração das bases tributáveis da CSLL.

Argumentou que não existindo qualquer vedação legal para a dedução da participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL, jamais poderia ter sido suscitado o art. 38 da IN SRF nº 390/2004, que determina que sejam adicionados ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis.

Ressaltou que no que tange ao art. 49 da Instrução Normativa nº 93/1997 e inciso I do art. 38 da Instrução Normativa nº SRF nº 390/2004, se considerar que são tais normas capazes de instituir vedação a dedução das despesas em comento para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estas acabariam por extrapolar a sua função regulamentadora, uma vez que não lhe é permitido modificar a base de cálculo estabelecida por norma legal.

Sustentou que se afigura patente a insubsistência da autuação, no que se refere a suposta infração relativa à não adição da participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL, motivo pelo qual requereu que seja cancelado.

Destacou que a impugnante pleiteou judicialmente, o direito de excluir do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, os valores indevidamente adicionados nos anos de 1991 a 1995, o que, por óbvio, só poderia ocorrer a partir do ingresso da ação em juízo, ou seja, a partir de 1996.

Aduziu que restou demonstrada a lisura do procedimento adotado pela empresa no que tange a exclusão dos valores em referência nas bases tributáveis da CSLL, inclusive, nos anos de 2007 a 2010, procedimento este que encontra amparo na "coisa julgada" feita em seu favor nos autos do processo judicial nº 96/0008598-6.

Pontuou que os valores lançados em ajuste de exercícios anteriores no ano de 1999 e 2001 devem compor os saldos das bases de cálculos negativas de CSLL acumuladas, porque se referem a provisões técnicas que devem ser consideradas dedutíveis na base de cálculo da CSLL; e, caso absurdamente não seja este o entendimento dessa turma julgadora, que seja designada diligência para se avaliar o efeito das reversões da referida provisão procedidas a partir do próprio ano de 1999 e 2001.

Pugnou que seja julgada improcedente a autuação fiscal, seja em razão da impossibilidade de o Fisco Federal lançar contribuição relativa ao ano-calendário de 2007, bem como glosar compensação de prejuízo fiscais já alcançados pela decadência; e como pelo fato da adequação de todo o procedimento adotado pela Impugnante nas apurações das bases de cálculo da CSLL dos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

DESPACHO 81- 2 TURMA DRJ/SDR

A 2ª Turma da DRJ/SDR proferiu no dia 26/dezembro/2016, o despacho cujo teor segue abaixo (e-fls. 2684/2685):

“Trata-se de impugnação aos lançamentos fiscais de CSLL e IRPJ, tendo sido apontada, dentre outras infrações, a compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL por insuficiência de saldo decorrente da glosa de ajustes de exercícios anteriores ocasionados por mudança de critério de determinação da "Provisão para Sinistros Ocorridos e Não Avisados – IBNR”.

A impugnante alega que o passivo relativo à provisão em destaque teria sido constituído do seguinte modo: foi apurado o valor da provisão para a data-base de 01/01/1999 – R\$ 2.974.118,84 – e lançado a crédito da conta passiva de provisão técnica e a débito de lucro acumulado – ajuste de exercício anterior; depois, foi feita uma apuração para a data-base de 31/12/1999 – R\$ 2.440.017,60 – e, para ajustar o saldo do passivo, foi lançado o valor de R\$ 534.101,24 a débito da conta passiva de provisão técnica e a crédito da conta de despesa (no resultado do exercício), como uma efetiva reversão de provisão, que teria sido oferecida à tributação.

O segundo ajuste efetuado em 31/12/2001 – R\$ 4.060.682,77 – se referia à apuração que tomou como base a data de 01/01/2001 (ou 31/12/2000); decorreria da mudança no critério contábil que havia sido adotado pela impugnante em 31/12/1999 e em 31/12/2000, porque a SUSEP passou a questionar o método contábil escolhido para realizar as provisões técnicas para sinistros ocorridos e não avisados – IBNR; a provisão técnica calculada para a data-base de 01/01/2001 e lançada, em 31/12/2001, como um ajuste de exercício anterior foi complementada ou revertida através de cálculo efetuado para a data-base de 31/12/2001, sendo, pois, a contra-partida desse complemento ou reversão contabilizado à conta de despesa no resultado do exercício.

Em razão da glosa da compensação indevida do prejuízo fiscal se referir aos anos-calendário 2008 até 2010, e da glosa de base de cálculo negativa de CSLL se referir ao ano-calendário 2011, faz-se necessária a realização de diligência fiscal para que a contribuinte a seja intimada a demonstrar e comprovar as reversões da provisão em questão no período de 1999 a 2011, bem como que a autoridade fiscal verifique se em decorrência das referidas reversões a contribuinte efetuou algum ajuste de exclusão na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL de forma a excluir da tributação os valores revertidos da provisão.

Diante do exposto, determino o retorno do processo ao órgão de origem para realização da diligência requerida.

Após a realização da diligência, a contribuinte deverá ser cientificada para sua manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF)".

PETIÇÃO DA CONTRIBUINTE- CSLL (e-fls. 2691/2692)

A Contribuinte protocolizou petição no dia 30/agosto/2017 informando que aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, instituído pela Medida Provisória n.º 783/2017, na modalidade DEMAIS DÉBITOS — RFB.

Noticiou que a desistência/renúncia parcial da Manifestação de inconformidade implicou na inclusão no PERT dos débitos relativos aos anos calendários de 2008, 2009, 2010 e 2011.

Ressaltou que permanece em discussão, as alegações relacionadas com a decadência do direito do Fisco Federal lançar valores relativos ao ano-calendário de 2007, bem como a dedutibilidade das participações nos lucros pagas aos administradores.

Pleiteou que seja homologada a desistência/renúncia parcial e requereu que seja oficiada a delegacia de origem para fins de desmembramento, do processo administrativo, dos débitos ora incluídos no PERT; por fim ressaltou que prosseguirão as demais discussões suscitadas nos autos.

PETIÇÃO DA CONTRIBUINTE- IRPJ (e-fls. 2702/2703)

A Contribuinte protocolizou petição no dia 30/agosto/2017 informando que aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, instituído pela Medida Provisória n.º 783/2017, na modalidade DEMAIS DÉBITOS — RFB.

Noticiou que desistiu da Impugnação contra o Auto de Infração de IRPJ, assim, pleiteou que seja homologada a desistência/renúncia formulada.

TERMO DE INTIMAÇÃO

A DRF de Salvador- BA intimou a Contribuinte no dia 27/outubro/2017 a apresentar esclarecimentos e documentos no prazo de 5 (cinco) dias úteis, conforme Termo de Intimação, cujo teor segue abaixo em síntese (e-fls. 2722/2724):

“(…)

(1) Razões das contas elencadas a seguir, de 01/01/1999 a 2010, as que registraram os lançamentos de provisão IBNR, a partir de 1999, mas levados a efeito por ajuste de exercício anteriores, desde de 1998, em virtude de tais ajustes, registrados, adicionalmente no Lalur, prejuízos fiscais acumulados de R\$ 2.974.118,84, em 31/12/1999 e R\$ 4.061.000,00 em 31/12/2001; e a efeito de base de cálculo negativa de CSLL, o montante de R\$ 7.034.801,61, em 31/12/2007.

(…)

(2) Memórias de cálculo (em excel) da provisão IBNR, desde 1999, discriminada por rubrica (foi apresentada em sua impugnação e na resposta à intimação anterior, nesta diligência, apenas a de Dez/1999 e Setembro/2001). Apresentar memória de cálculo para cada período em que houve apuração de resultado, a exemplo de 30/11/1999, quando houve cisão parcial, discriminando o efeito levado ao resultado.

(3) Apresentar a apuração do resultado dos períodos em que houve reversões a demonstrar o efeito dela na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (memória de cálculo em excel).

(4) Esclarecer a seguinte constatação: foi constituída provisão para o IBNR, em 30/11/1999, lançadas diretamente contra contas de resultado (despesas), no montante de R\$ 877.294,33, o que impactou, portanto, à época, no resultado, tendo levado a prejuízo fiscal de R\$ 45.091,69 e base negativa de CSLL de R\$ 1.877.125,78, apurados naquela data, por ocasião do evento de cisão parcial (vide

lançamentos de documento 1085.11.1085 no Diário Geral à fl. 2.667 do e-processo). Esses lançamentos foram estornados em 31/12/2012, e foram as provisões IBNR constituídas, tomando por base o período de 1998 e 1999. Mas o efeito do montante de R\$ 877.294,33 na apuração do IRPJ em 30/11/1999 permaneceu. Sem esse efeito, em vez de prejuízo fiscal, seria apurado lucro.

(...)

Observe-se que a Resolução CNSP nº 18 de 25/08/1998 explicitou que a Provisão para Sinistros Ocorridos e não Avisados (IBNR) deve ser dimensionada atuarialmente, em função do montante esperados de sinistros ocorridos em riscos assumidos na carteira e não avisados até a data-base das demonstrações financeiras (art. 2º), e que a estimativa deve ser baseada na informação sobre sinistralidade de períodos anteriores de períodos anteriores completos (§ 1º, inciso I). Com isso a norma não determinou a constituição da provisão retroativa a exercício anterior ao estipulado nela.

A contabilização da forma como foi feita acarretou os seguintes efeitos fiscais: (i) gerou, em 31/12/1999, registro de prejuízo fiscal acumulado de R\$ 2.974.118,84, referido ao exercício de 1998, sendo que, nesse ano calendário, a companhia apurou lucro real, antes da compensação de prejuízos de R\$ 1.245.814,65 e ebase de cálculo de CSLL antes da compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores de R\$ 1.035.944,37 (ii) antes, em 30/11/1991, quando da cisão, foi levado a efeito no resultado da sociedade, provisão IBNR no montante de R\$ 877.294,33, o qual reduziu a base de cálculo, criou / aumentou o prejuízo fiscal / base de cálculo negativa de CSLL, como referido acima; (ii) e para o exercício de 2009, só era exigido pela norma a provisão de 50 % da provisão, que no caso, apurado pelo contribuinte no montante de R\$ 2.440.017,60, era 50% deste valor.

É necessário, que o contribuinte apresente o encadeamento para os anos seguintes das constituições / reversões.

Os esclarecimentos deverão ser feitos por escrito, devidamente assinados, acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.

(...)"

PETIÇÃO DA CONTRIBUINTE

A Contribuinte devidamente intimada protocolizou resposta ao Termo de Intimação, apresentando esclarecimentos e documentos (e-fls. 2.731/3.614) sustentando que “houve a contabilização de reversões de provisões para Sinistros Ocorridos e Não Avisados (IBNR) que atingiram a cifra total de R\$ 7.178.427,44 (vide doc. 03), receitas estas que não foram excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo sido, pois oferecidas à tributação”.

Requeru por fim, que seja julgado totalmente improcedente a autuação.

DILIGÊNCIA FISCAL

A DRF de Salvador- BA elaborou no dia 10/janeiro/2017, o Relatório de Diligência Fiscal, cujo teor segue abaixo em síntese (e-fls. 3.615/3.620):

“RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

(...)

Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99), INTIMAMOS o contribuinte acima identificado a apresentar o que se discrimina abaixo, nos prazos estabelecidos:

Relatório

Através do Despacho 81 de 26/12/2016 (anexo), emanado da 2ª Turma da DRJ/SDR, foi trazido para realização de diligência a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador, o processo nº 10580726654201360, referente a lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL decorrentes, dentre outras infrações, da compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL por insuficiência de saldo causada pela glosa de ajustes de exercícios anteriores ocasionados por mudança de critério de determinação da “Provisão para Sinistros Ocorridos e Não Avisados – IBNR”. A infração foi descrita detalhadamente no Tópico V do Termo de Verificação Fiscal integrante do Auto de Infração – “Ajustes nos saldos acumulados de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa da CSLL devido a mudanças de Critérios de determinação de provisões técnicas obrigatórias para as sociedades seguradoras (em função de normas expedidas pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP)”.

(...)

11. Os valores incluídos no PERT foram desmembrados para o processo 18050.720.482/2017-44.

12. Em resposta de 13/11/2017, o contribuinte reitera a desistência da discussão quanto à indedutibilidade das provisões técnicas contabilizadas em ajustes de exercícios anteriores, destacando que os créditos tributários lançados foram objeto de PERT, créditos esses reflexos da desconsideração da compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em decorrência da insuficiência de saldo causada pela glosa de ajustes de exercícios anteriores realizados por mudança de critério de determinação da “Provisão para Sinistros Ocorridos e Não Avisados – IBNR. Outrossim, explicitou que continuará com a discussão administrativa tão somente quanto às alegações de (i) a decadência do

direito de o Fisco Federal lançar valores relativos ao ano-calendário de 2007, e (b) a dedutibilidade das participações nos lucros pagos aos administradores.

CONCLUSÃO

13. Do exposto, perde objeto da diligência, qual seja, a requisição da 2ª Turma da DRJ/SDR para que o contribuinte demonstre e comprove as reversões das provisões para Sinistros Ocorridos e Não Avisados – IBNR, constituídas ou além da exigência legal estabelecida (ano de 1999), em 31/12/1999, ou extemporaneamente, em 31/12/2001, pois decorrentes de alegada mudança no critério contábil adotado em 31/12/1999 e 31/12/2000. O fato é que a consideração dessas provisões afetou diretamente a constituição histórica dos saldos de prejuízos fiscais de base de cálculo negativa de CSLL acumulados. A glosa de compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos anos calendário objeto do lançamento fiscal decorreu da desconsideração dos efeitos fiscais da apropriação das referidas provisões. Observe-se que, no que diz respeito especificamente à base de cálculo negativa de CSLL, o contribuinte só levou a efeito no saldo acumulado no ano calendário até 2007 (conforme demonstrativos por ele mesmo apresentado, acresceu naquele ano o montante de R\$ 7.034.801,61 de saldo negativo de CSLL de exercícios anteriores), correspondente àqueles ajustes que se referiam a fatos que remontaram aos anos de 1998, 1999 e 2000.

14. Retorne-se o presente processo para prosseguimento da discussão dos pontos não renunciados, segundo os termos da petição de desistência/renúncia do contribuinte, apenas quanto às alegações:

14.1. quanto à decadência do direito de o Fisco Federal lançar valores relativos ao ano calendário de 2007;

14.2. quanto à dedutibilidade das participações nos lucros pagos aos administradores.

(...)”.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 15-44.224- DRJ/SDR

A DRJ analisou a impugnação apresentada, julgando-a improcedente (e-fls. 3626/3638).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 3646/3681), cujo teor segue abaixo em síntese:

“(…)”

1. DOS FATOS.

1.1. A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social as operações de seguros e cosseguros nos ramos de vida em grupo e em outros ramos elementares, revestindo-se, assim, da condição de contribuinte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL.

1.2. Em meados de 2012, a Recorrente foi alvo de atividade fiscalizatória, que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais por ela adotados nos anos de 2007 a 2011, em especial com vistas a analisar se os ajustes realizados para fins de apuração da CSLL afiguravam-se adequados.

1.3. Por ocasião do encerramento de tal ação fiscal, a Recorrente foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração em referência, apontando o cometimento de supostas infrações à legislação de regência da CSLL, que foi devidamente impugnado sob os seguintes argumentos preliminares: a) decadência do direito de o Fisco lançar suposta diferença de CSLL do ano-calendário 2007; e b) decadência do direito de o Fisco glosar base de cálculo negativas de CSLL apuradas e declaradas até o ano-calendário 2007;

1.4. Quanto ao mérito, a ora Recorrente trouxe argumentos diversos relacionados com o seu direito de deduzir: a) as despesas de tributos com as exigibilidades suspensas; b) as despesas relativas aos encargos de depreciação, amortização e custo dos bens baixados do ativo permanente, referentes à correção monetária complementar (Diferença IPC/BTNF); c) as despesas relativas às provisões técnicas contabilizadas nos anos de 1999 e 2001, relativas a anos anteriores; e d) as participações dos Administradores nos lucros da Recorrente.

1.5. Ocorre que, seduzida pelos benefícios trazidos pela Medida Provisória nº 783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017, a Recorrente desistiu parcialmente da Impugnação apresentada nos presentes autos, especificamente em relação à discussão quanto à dedutibilidade das despesas referentes (a) ao PIS e a COFINS com exigibilidade suspensa apurados nos exercícios de 2008 a 2010, (b) aos encargos de depreciação, amortização, exaustão e custos de bens do ativo permanente baixados, decorrentes da contabilização da correção monetária complementar (diferença IPC/BINF) nos exercícios de 2008 a 2010, e (c) às provisões técnicas contabilizadas nos anos de 1999 e 2001.

1.6. Com efeito, os débitos relacionados às discussões de mérito elencadas nas letras 'a' a 'c' do item 1.4 supra foram incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, remanescendo os débitos referentes aos argumentos preliminares de decadência suscitados no item 1.3, bem como à discussão descrita na letra 'd' do item 1.4 (dedução da participação dos Administradores nos lucros).

1.7. Foi assim que, avaliando os sólidos argumentos defendidos para a parcela remanescente do débito, a 2ª Turma de Julgamento da RFB em Salvador entendeu ser procedente a autuação, sob justificativas que não merecem prosperar, haja vista que os procedimentos adotados pela Recorrente estão em total consonância com a legislação de regência da CSLL, que, ressalte-se desde já, não pode ser

confundida com a legislação do IRPJ. É o que se passa a demonstrar de forma pormenorizada nos tópicos seguintes.

2. DAS PRELIMINARES DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR CSLL RELATIVA AO ANO DE 2007, BEM COMO GLOSAR BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS E REGISTRADAS ATÉ O ANO DE 2007.

2.1. Inicialmente, cumpre à Recorrente demonstrar a consumação da decadência tanto no que tange à contribuição lançada relativamente ao ano-calendário de 2007, quanto à glosa de bases de cálculo negativa de CSLL compensada no ano de 2011, que foi apurada, contabilizada e declarada até o ano de 2007.

2.2. Como é sabido, a decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo decurso do tempo. Trata-se de instituto criado pelo legislador no intuito de evitar a permanência indefinida da possibilidade de exercício de determinado direito, privilegiando, assim, o princípio da segurança jurídica.

2.3. Especificamente no que tange ao direito de o Fisco constituir o crédito tributário a que entende fazer jus, o Código Tributário Nacional — CTN, valendo-se da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146, inciso III, alínea 'b' da Constituição Federal vigente, veicula prazos decadenciais diversos, consoante a sistemática de lançamento a que estejam sujeitos os tributos.

2.4. Assim, tratando-se, como se trata, a CSLL de típico tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercitar o controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte, é certo que o prazo decadencial a ele aplicável está disciplinado no artigo 150, § 40 do CTN, a seguir transcrito para melhor análise:

(...)

2.5. Diante disto, resta indubitável que o Fisco dispõe de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, para promover o lançamento de quaisquer créditos a título de CSLL que entenda devidos.

2.6. Deve-se levar em conta que o que vem a ser homologado pelo Fisco é o procedimento adotado pelo contribuinte, tal como leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

(...)

2.7. Assim, trazendo tais considerações para o caso concreto, não subsistem dúvidas de que o Fisco dispunha do prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador para efetuar o lançamento do tributo.

2.8. Observe-se, Nobres Julgadores, que o raciocínio defendido na decisão ora recorrida de que, como não houve antecipação de pagamento no referido ano-calendário, o início do prazo de decadência se deslocaria para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do inciso I do art. 173 do CTN, não pode se aplicar ao caso em tela.

2.9. Isto porque, a despeito de a Recorrente ter apurado base de cálculo da contribuição igual a zero no referido ano, houve antecipação de pagamento, através de retenções feitas por fontes diversas, tal como restou atestado na cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ colacionada à peça impugnatória como doc. 04 (vide Ficha 17), gerando, inclusive, a apuração de saldo negativo de CSLL.

2.10. A retenção de tributos ocorre quando a lei, para facilitar a arrecadação e a fiscalização, atribui a terceiro vinculado ao fato gerador a responsabilidade (dever-obrigação de reter do contribuinte e recolher aos cofres públicos os tributos por este devido).

2.11. Na hipótese em tela, não cabe distinguir os pagamentos feitos por iniciativa própria ou por iniciativa de terceiros, em cumprimento de determinação legal, como no caso das retenções na fonte, uma vez que ambas são capazes de satisfazer a obrigação perante o fisco.

2.12. Assim, verificada a existência de pagamento antecipado da contribuição, ainda que tal pagamento tenha sido, procedimentalmente, efetuado por terceiro, em cumprimento a determinação legal, sob a forma de retenção na fonte, e ainda que menor do que o devido, impõe-se que o regramento aplicável à contagem do prazo decadencial seja aquele do art. 150, §40 do CTN, ou seja, o dies a quo deve ser a data da ocorrência do fato gerador.

2.13. Esse, inclusive, tem sido o reiterado posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, vejamos:

(...)

2.14. Assim, sendo certo que o auto de infração ora combatido foi lavrado em agosto de 2013, o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações supostamente incorridas no ano calendário 2007.

2.15. Raciocínio análogo aplica-se à perda do direito de o Fisco glosar as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas até o ano de 2007 e compensadas com a base positiva apurada nos anos de 2010 e 2011.

2.16. Isso porque não subsistem dúvidas de que o Fisco dispunha do prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir das respectivas apurações e dos respectivos registros das bases de cálculo negativas em destaque para promover a alteração no saldo de tais créditos fiscais e, conseqüentemente, glosar eventual aproveitamento que entendesse inadequado.

2.17. É certo que a decadência se opera em virtude do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Assim, por meio do auto de infração combatido, lavrado em 05.08.2013, o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações supostamente ocorridas até o ano de 2007, diante do que deve ser

considerada a base de cálculo negativa informada na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 18.222.591,88 (ver página 33 do doc. 04 juntado à peça impugnatória).

2.18. Com efeito, a despeito do fato de a ora Recorrente haver desistido das discussões de mérito que ocasionaram glosa da base de cálculo negativa da CSLL acumulada até 31/12/2007, tem-se que o saldo acima destacado deveria ter sido preservado pela fiscalização quando da apuração dos valores devidos a título de CSLL para os anos-calendário de 2007 a 2011.

2.19. Porém, conforme se verifica do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal (vide doc. 03), nas apurações dos valores tributáveis efetuadas pelo preposto -fiscal, foi considerado um saldo de base de cálculo negativa da contribuição de apenas R\$ 7.800.552,15, correspondente à soma de R\$ 1.349.494,14 e R\$ 850.026,09, alocados na linha denominada "Compensação de BC Negat períodos anteriores pelo contribuinte"; bem como de R\$ 2.156.771,19, R\$ 1.262.084,80, R\$ 1.517.021,96 e R\$ 665.153,97, alocados na linha denominada "Complem. Compens. de BC Neg. Per. Anter. em virtude deste lançamento (30%)".

2.20. E assim, nos anos de 2010 e 2011, foram apuradas contribuições sem que houvessem sido utilizadas bases de cálculos negativas nos montantes de R\$ 674.972,39 (equivalente ao montante acrescido à base de cálculo de 2010 — R\$ 4.467.087,87 — multiplicado por 30% - R\$ 1.340.126,36 — e abatido do valor de R\$ 665.153,97, aceito pela fiscalização) e de R\$ 707.250,63 (equivalente ao montante acrescido à base de cálculo de 2011 — R\$ 2.357.502,00 — multiplicado por 30%), redundando, pois, em valores lançados a maior de R\$ 101.245,86 e de R\$ 106.087,59, respectivamente.

2.21. Isso porque o prazo decadencial de cinco anos não se conta a partir das compensações realizadas, mas sim a partir do momento da apuração e declaração dos créditos fiscais pela Recorrente, sob pena de se admitir a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a períodos passados e alcançados pela decadência!

2.22. Este entendimento também vem sendo amplamente adotado pelo CARF, conforme se verifica a partir da leitura dos julgados abaixo transcritos:

(...)

2.23. E nem se venha dizer, como fez o órgão julgador de primeira instância, que tais prejuízos não estavam declarados, porque, desde à peça impugnatória, foi juntada cópia da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007 (doc. 04 juntado à impugnação) e na sua página 33 se verifica a seguinte informação:

(...)

2.24. Deste modo, impende que seja reconhecida a decadência do lançamento, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN e, conseqüentemente, seja julgado improcedente o lançamento fiscal no que tange à toda a contribuição lançada

relativa ao ano-calendário de 2007, bem como à parte da contribuição lançada para os anos-calendários de 2010 e 2011, nos montantes de R\$ 101.245,86 e de R\$ 106.087,59, respectivamente.

3. DA DEDUTIBILIDADE DA PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

NOS LUCROS DA RECORRENTE.

3.1. Antes de adentrar especificamente na questão de mérito que permanece em discussão, a Recorrente entende ser de extrema importância tecer breves considerações relativas à apuração da base de cálculo da CSLL e suas diferenças em relação à apuração do lucro real — base de cálculo do IRPJ.

3.2. Isso porque, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, em diversos momentos o preposto fazendário utilizou-se de normas que se aplicam única e exclusivamente à apuração do IRPJ para fundamentar os lançamentos realizados a título de CSLL, o que não há como se sustentar.

3.3. Como é cediço, a Constituição Federal delimitou a competência da União Federal para instituir tributos, contemplando, em seu art. 149 c/c art. 195, I, "c", a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, com a finalidade de atender ao programa da seguridade social:

(...)

3.4. Da leitura dos dispositivos em destaque, percebe-se que o legislador constituinte, muito embora tenha expressamente autorizado a cobrança da referida exação sobre o lucro das pessoas jurídicas, não explicitou o conceito de tal grandeza.

3.5. Decerto, não poderia ter procedido de outro modo, uma vez que, consoante ensina JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição da competência tributária impositiva, não consignando, de forma expressa, a conceituação dos suportes materiais eleitos para as exações instituídas.

3.6. É evidente, entretanto, que a delimitação do conceito de lucro encontra-se plasmada no texto constitucional, ainda que de forma implícita. Isso porque a ideia de lucro está intimamente ligada a um plus na situação jurídico-econômica do contribuinte, resultado da equação receita menos despesa, o qual pode ser aferido numa perspectiva comparativa, a partir do confronto entre os ganhos e as quantias empregadas na sua obtenção, ao longo de um determinado período.

3.7. Assim, uma vez delimitado o conceito estabelecido constitucionalmente acerca do lucro, compete à legislação infraconstitucional estabelecer os critérios específicos da regra-matriz de incidência tributária, dentre os quais se afigura o critério quantitativo relativo à base de cálculo.

3.8. Ao instituir a CSLL, a Lei n. 7.689/88 tratou de estabelecer, no seu art. 2º, como base imponível o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o

imposto de renda e após ajustes expressamente previstos em lei. 3.9. Parte desses ajustes encontram-se dispostos no art. 2º, § 1º, "c" da lei acima mencionada, com as alterações promovidas pela Lei n.º 8.034/90, abaixo transcrito para uma melhor análise:

(...)

3.10. A Lei n.º 9.249/95, que alterou a legislação da CSLL e do Imposto de Renda, trouxe, ainda, um rol das despesas consideradas indedutíveis para a apuração da base de cálculo da contribuição em tela, conforme disposto em seu , , r. tigo 13, a seguir transcrito:

(...)

3.11. Por fim, como advento da Lei n.º 9.316/96, restou determinado que o valor da CSLL também seria considerado uma despesa indedutível para fins de apuração de sua própria base de cálculo. Vejamos:

(...)

3.12. Note-se, portanto, Nobres Julgadores, que as leis que determinam a base de cálculo da CSLL, ou seja, que estabelecem os ajutes que devem ser realizados a partir do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda, são unicamente as normas supra citadas, não havendo que se cogitar da aplicação de normas relativas à apuração do lucro real para fins de apuração da contribuição em tela.

3.13. E nem se alegue que seriam aplicáveis à CSLL as normas do IRPJ em razão do quanto disposto no art. 57 da Lei n.º 8.981/1995 e no art. 49, da IN n.º 93/19, que apenas determinam a aplicação para a CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas o IRPJ, os quais se encontram transcritos abaixo:

(...)

3.14. Ora, Nobres Julgadores, quando o artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 e o art. 49 da IN n.º 93/97, afirmam que se aplicam à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidos as bases de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, estas querem dizer que as regras que tratam da forma de apuração e de pagamento de ambas é que devem ser similares, e não, em hipótese alguma, suas bases de cálculo.

3.15. Ou seja, quando se utilizar a forma de apuração do imposto de renda com base no lucro real, esta também deve ser a forma para apuração da contribuição social; quando, por outro lado, a apuração for com base no lucro presumido, tal procedimento também deve ser observado para a contribuição em voga.

3.16. No mesmo sentido, devem ser observadas para a CSLL as regras relativas ao período de apuração, se anual ou trimestral, se as estimativas mensais serão apuradas com base na receita bruta ou se será levantado balancete de suspensão

ou redução, enfim, as mais diversas regras que em nada interferem na base de cálculo de cada uma das exações.

3.17. Até porque, tal como demonstrado, no próprio dispositivo legal existe uma ressalva expressa no sentido de que devem ser manadas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

3.18. Com efeito, incontestável é o fato de que, embora as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda devem ser aplicadas à CSLL, deve-se observar que, por expressa previsão legal, as bases de cálculo devem ser aquelas previstas nas respectivas legislações competentes.

3.19. Prestados os esclarecimentos genéricos relativos à apuração da base de cálculo da CSLL, passa a Recorrente a combater especificamente o fato de ter restado mantido o lançamento fiscal quanto à suposta irregularidade quanto ao fato de a Recorrente não ter adicionado, para fins de apuração da contribuição em tela, as despesas relativas às participações dos administradores dos seus lucros.

3.20. Isso porque, de acordo com o lançamento fiscal, tais valores seriam indedutíveis, nos termos do art. 45, § 30 da Lei n.º 4.506/1964 e do art. 58, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598/1977, os quais deveriam ser aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a teor do art. 49 da Instrução Normativa n.º 93/1997, que estabelece que devem ser aplicadas para a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

3.21. Ademais, sustentou o Auditor Fiscal que o art. 38 da Instrução Normativa SRF n.º 390/2004 determina expressamente que sejam adicionados para a determinação do resultado ajustado participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis.

3.22. Ocorre, Nobres Julgadores, que não há que se cogitar da aplicação de normas que tratam unicamente da apuração do lucro real para fundamentar a cobrança de CSLL, tal como visto preliminarmente. Para se continuar a indedutibilidade, para fins de apuração da CSLL, de determinada despesa, deve haver previsão legal expressa.

3.23. Nessa linha de raciocínio, fundamentar a exigência da CSLL sobre as participações de administradores nos artigos 45 e 47 da Lei n.º 4.506/648, afigura-se totalmente descabido, pelo simples fato de as referidas normas possuírem aplicabilidade restrita ao Imposto de Renda, de modo que seus efeitos não alcançam a CSLL.

3.24. Note-se também que, não existindo qualquer vedação legal para a dedução da participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL, jamais poderia ter sido suscitado o art. 38 da IN SRF n.º 390/2004, que determina que sejam adicionados ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da

CSLL, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis.

3.25. Ademais, no que tange ao art. 49 da Instrução Normativa nº 93/1997 e inciso I do art. 38 da Instrução Normativa nº SRF nº 390/2004, se considerarmos que são tais normas capazes de instituir vedação a dedução das despesas em comento para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, estas acabariam por extrapolar a sua função regulamentadora, uma vez que não lhe é permitido modificar a base de cálculo estabelecida por norma legal.

3.26. Como é sabido, o Princípio Constitucional da Legalidade Tributária (*nullum tributum sine lege*) encontra-se previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 e proclama que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

3.27. Referido princípio, acolhido no mandamento do art. 50, II, da Carta Magna, obriga à Administração Pública que institua tributos mediante lei, em sentido formal, indicando em seu bojo todos os elementos típicos da regra matriz de incidência tributária.

3.28. A legalidade tributária também foi positivada no Código Tributário Nacional, art. 97, que em seu inciso IV, expressamente declara que a fixação da base de cálculo de tributo somente poderá ser estabelecida através da Lei. Vejamos:

(...)

3.29. Acerca do tema, a doutrina pátria também é categórica, ao defender a necessidade de previsão legal para modificação dos critérios da regra matriz de incidência tributária.

(...)

3.32. Assim, sendo certo que inexistente lei que obrigue o contribuinte a deixar de deduzir da sua base de cálculo da CSLL despesas relativas a participação nos lucros dos administradores, não poderá, jamais, o Fisco exigir, com fundamento numa Instrução Normativa, a adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, dos referidos gastos, tendo em vista a consequente majoração indevida na base de cálculo da contribuição em debate.

3.33. Diante de tudo quanto exposto, conclui-se que o art. 49 da Instrução Normativa nº 93/1997 e o inciso I do art. 38 da IN SRF nº 390/2004 afiguram-se não apenas inconstitucionais, por violarem o princípio da legalidade, estampado no art. 150, I, CF/88, mas também manifestamente ilegais, por extrapolar a sua função regulamentadora e pretender modificar a base de cálculo da CSLL previamente estabelecida pelas Leis n.ºs 7.689/88, 9.249/95 e 9.316/96.

3.34. Ressalte-se, por fim, que esse CARF já vinha filmando seu entendimento pela possibilidade de deduzir as participações em destaque na base de cálculo da CSLL, quando recentemente assim se posicionou de forma definitiva a sua Câmara Superior:

(...)

3.35. Dito tudo isto, afigura-se patente a insubsistência da autuação, no que se refere a suposta infração relativa à não adição da participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL, motivo pelo qual requer o seu cancelamento.

4. DO PEDIDO.

4.1. Em vista das firmes razões expendidas, requer a Recorrente que seja julgada IMPROCEDENTE a parcela remanescente da autuação fiscal, em razão (a) da impossibilidade de o Fisco Federal lançar contribuição relativa ao ano-calendário de 2007, bem como glosar compensação de prejuízo fiscais já alcançados pela decadência; bem como (b) em virtude de serem dedutíveis as Participações dos Administradores nos Lucros da Recorrente.

(...)”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da Decadência

Alegou a Contribuinte que o “Fisco dispõe de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, para promover o lançamento de quaisquer créditos a título de CSLL que entenda devidos”.

Asseverou que não se pode aplicar no caso em debate, o entendimento da DRJ de que “como não houve antecipação de pagamento no referido ano-calendário, o início do prazo de decadência se deslocaria para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do inciso I do art. 173 do CTN”.

Esclareceu que apurou base de cálculo da contribuição igual a zero no ano de 2007 e que houve antecipação de pagamento, através de retenções feitas por fontes diversas, tal como

restou comprovado na DIPJ colacionada aos autos, gerando, inclusive, a apuração de saldo negativo de CSLL.

Pontuou que não cabe distinguir os pagamentos feitos por iniciativa própria ou por iniciativa de terceiros, em cumprimento de determinação legal, como no caso das retenções na fonte, uma vez que ambas são capazes de satisfazer a obrigação perante o fisco.

Frisou que o auto de infração de CSLL foi lavrado em agosto de 2013, desta feita, o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações supostamente incorridas no ano calendário 2007 e que raciocínio semelhante deve ser aplicado a perda do direito do Fisco glosar as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas até o ano de 2007 e compensadas com a base positiva apurada nos anos de 2010 e 2011.

Ponderou que o prazo decadencial de cinco anos não se conta a partir das compensações realizadas, mas sim a partir do momento da apuração e declaração dos créditos fiscais pela empresa, sob pena de se admitir a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a períodos passados e alcançados pela decadência.

Pleiteou que seja reconhecida a decadência do lançamento nos termos do artigo 150, § 4º do CTN e que seja julgado improcedente o lançamento fiscal de contribuição lançada relativa ao ano-calendário de 2007, bem como à parte da contribuição lançada para os anos-calendários de 2010 e 2011, nos montantes de R\$ 101.245,86 e de R\$ 106.087,59, respectivamente.

Pois bem.

A Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repetindo praticamente a fundamentação apresentada na impugnação, cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador a quo, adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, utilizando da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 12 do art.114 do Regimento Interno do CARF, senão vejamos:

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;”.

Outrossim, transcrevo e adoto, como razão de decidir, o voto proferido no Acórdão de nº 15-44.224 proferido pela 2ª Turma da DRJ/SDR em 21/03/2018, como razão de decidir:

“Preliminarmente, a impugnante alega a decadência do lançamento relativo à CSLL apurada no ano-calendário 2007, sob o argumento de que seria aplicável o art 150, §4º, do CTN para contagem do prazo decadencial, pois teria havido antecipação de pagamento da CSLL, através de retenções feitas por diversas fontes pagadoras. Contudo, a retenção somente representa antecipação de pagamento se o contribuinte apurar contribuição devida no período, conforme disposto no art. 36 da Lei nº 10.833, de 2003, o que não ocorreu no referido período base (fls. 1215). Assim, o prazo decadencial aplicável ao presente caso é o previsto no art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em 01/01/2009, e encerrando-se em 31/12/2013. Como a contribuinte foi cientificada do lançamento em 17/08/2013, é improcedente a alegação de decadência sob o referido argumento.

Alega, também, que o prazo decadencial de cinco anos não se contaria a partir das compensações realizadas, mas sim a partir do momento da apuração dos créditos fiscais pela impugnante. Trata-se de matéria controvertida, mas, mesmo que fosse acolhido o entendimento da impugnante, não teria se operado a decadência, pois a contribuinte não retificou as declarações de rendimentos dos exercícios financeiros correspondentes aos ajustes extemporâneos de forma a dar validade às alterações tanto do prejuízo fiscal quanto base de cálculo negativa da CSLL. Os valores efetivamente declarados foram os seguintes:

(...)

Da mesma forma que se exige lançamento fiscal para alteração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, é necessária a retificação da declaração de rendimentos quando a alteração é realizada por iniciativa do próprio contribuinte. E mais, seguindo a linha de raciocínio da impugnante, a glosa das compensações por insuficiência de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL se justificaria também pela falta destas retificações.

Ressalte-se ainda que o saldo da base de cálculo negativa de CSLL informado na ficha “Outras Informações”, na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 18.222.591,88, assim como nas anteriores, não se coaduna com o saldo apurado com base nos valores declarados de bases de cálculo da CSLL e com as compensações nas declarações que a antecederam, conforme acima resumido.

Conclui-se, portanto, que, mesmo que se acolhesse a tese de que os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL anteriores a 2007 estivessem blindados pelo instituto da decadência, os valores decorrentes dos ajustes não declarados pela contribuinte não poderiam compor este crédito fiscal. Ou seja, efetivamente manter-se-ia a glosa das compensações em questão, em razão da insuficiência de saldo.

Especificamente em relação aos prejuízos fiscais, alega que se o prazo decadencial fosse contado a partir dos seus respectivos aproveitamentos, ainda assim, parte da glosa das compensações estaria fulminada pela decadência, uma vez que a

impugnante não aproveitou os prejuízos fiscais contabilizados em 1999 e 2001 em compensações realizadas em 2008 e 2009, mas sim em períodos anteriores. Contudo, inexistente previsão legal que determine que a compensação se dê do prejuízo mais antigo (saldo em 1998) para o mais recente (2002), observando que a impugnante tinha saldo de prejuízo fiscal não glosado para fazer frente às compensações realizadas até 2002 (prejuízo fiscal mais recente), independente da parcela do prejuízo em litígio.

Afastadas as preliminares de decadência, passa-se à análise de mérito”.

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada de decadência, devendo ser mantido o acórdão recorrido nesta matéria.

Da Dedutibilidade da Participação dos Administradores nos Lucros

Asseverou a Recorrente que “inexiste lei que obrigue o contribuinte a deixar de deduzir da sua base de cálculo da CSLL despesas relativas a participação nos lucros dos administradores, não poderá, jamais, o Fisco exigir, com fundamento numa Instrução Normativa, a adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, dos referidos gastos, tendo em vista a consequente majoração indevida na base de cálculo da contribuição em debate”.

Sustentou que o “art. 49 da Instrução Normativa nº 93/1997 e o inciso I do art. 38 da IN SRF nº 390/2004 afiguram-se não apenas inconstitucionais, por violarem o princípio da legalidade, estampado no art. 150, I, CF/88, mas também manifestamente ilegais, por extrapolar a sua função regulamentadora e pretender modificar a base de cálculo da CSLL previamente estabelecida pelas Leis nºs 7.689/88, 9.249/95 e 9.316/96”.

Pleiteou o cancelamento da autuação, quanto a infração relativa à não adição da participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL.

Pois bem.

A DRJ fundamentou a indedutibilidade da participação dos administradores nos lucros na base de cálculo da CSLL com base na Solução de Consulta COSIT nº. 89 de 2015, senão vejamos o teor da decisão:

“Falta de adição de despesas relativas à participação nos lucros dos administradores na base de cálculo da CSLL

A Solução de Consulta Cosit nº 89, de 24 de março de 2015, traz o entendimento da Receita Federal sobre a matéria, dispondo expressamente que devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive aqueles que tenham vínculo de

emprego com a pessoa jurídica. O referido ato normativo é de observância obrigatória pelo julgador administrativo de primeira instância. Portanto, é infrutífera a discussão trazida pela impugnante de que inexistente lei que obrigue o contribuinte a deixar de deduzir da sua base de cálculo da CSLL despesas relativas à participação nos lucros dos administradores, ou de que o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e no art. 49, da IN nº 93, de 1997, apenas determinam a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas o IRPJ, mantidas as bases de cálculo e alíquotas previstas nas respectivas legislações competentes”.

Cabe destacar que a COSIT/RFB editou a Solução de consulta 546/2017 alterando o entendimento em relação à dedutibilidade da PLR para a CSLL. Anteriormente, a Solução de Consulta COSIT nº 89/2015 estendia as conclusões do IRPJ para a CSLL, argumentando que o Art. 57 da Lei nº 8.981/1995 aplicava as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL, resultando na indedutibilidade do Lucro paga a administradores também para esta contribuição. Contudo, a Solução de Consulta COSIT nº 546/2017 reformou expressamente a SC COSIT nº 89/2015, estabelecendo um novo entendimento, estabelecendo que, embora a CSLL compartilhe normas de apuração e pagamento com o IRPJ, ela mantém uma base de cálculo própria, conforme previsto no Art. 57 da Lei nº 8.981/1995. O Art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que determina a adição de participações nos lucros de administradores para fins de IRPJ, não é aplicável à CSLL, pois se refere expressamente apenas ao IRPJ:

“10 Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) registre-se de forma preambular que referida contribuição, embora compartilhe de parte das definições da legislação aplicada ao IRPJ, em especial as relacionadas às normas de apuração e pagamento, mantém base de cálculo própria, como consta no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, in verbis:

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

11 Deste modo, a conclusão aplicável ao IRPJ, acima exposta, não pode ser estendida de forma direta e automática à determinação do resultado ajustado que serve como base de cálculo da CSLL, devendo-se buscar, na legislação de regência da contribuição, comandos que tratem da matéria sob análise. A primeira hipótese a ser avaliada é a possibilidade de aplicação do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977, dispositivo que determina a adição dos valores pagos a título de distribuição de lucros a administradores à base de cálculo do IRPJ, todavia este não é aplicável à CSLL dado que o texto se refere de forma expressa apenas ao IRPJ”

A solução de consulta cita ainda a Instrução Normativa 1700/2017, que no seu anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido, quanto a este caso, mas sem citar a CSLL:

“12 Revisitando a legislação da CSLL não foram encontrados quaisquer dispositivos que determinem essa adição, o que está concordante com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, em cujo anexo I contém tabela de adições ao lucro líquido e dispõe não ser aplicada à CSLL a adição do art. 58 do DL nº 1.598, de 1977.”

Consequentemente, a própria RFB, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 546/2017 admite que as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, mesmo para aqueles que tenham vínculo de emprego com a pessoa jurídica. A efetividade das despesas é considerada suficiente para a dedução da CSLL, mesmo que consideradas indedutíveis para o IRPJ. Sendo assim, a glosa da PLR para fins de CSLL, e a consequente compensação indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, não se sustenta mais sob o prisma da atual interpretação da RFB.

Neste diapasão, o entendimento jurisprudencial do CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE. PAGAS A DIRIGENTES E ADMINISTRADORES.

As participações nos resultados atribuídas a dirigentes ou administradores são indedutíveis, independentemente de o vínculo de relacionamento com a pessoa jurídica ser de natureza trabalhista ou estatutária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NÃO ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

(Acórdão: 1402-007.452 – 1ª Seção- 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão: 23/09/2025).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E GRATIFICAÇÕES PERCEBIDAS POR ADMINISTRADORES. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração, para fins de determinação do lucro real, as gratificações e as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus administradores, inclusive àqueles que tenham eventual vínculo de emprego com a pessoa jurídica, quando não observados os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, por excederem à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (art. 357, I, do RIR/99) e por vedação expressa à regra de dedutibilidade (art. 303 do RIR/99).

DESPESAS. INDENIZAÇÃO IMPOSTAS PELO PODER JUDICIÁRIO EM RAZÃO DE NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.

As indenizações impostas pelo Poder Judiciário em razão de ações indenizatórias promovidas pelos seus clientes em razão de não atendimento pleno das relações contratuais com ela firmados têm natureza compensatória. Ou seja, tais condenações têm íntima relação com as multas previstas contratualmente, de caráter compensatório em detrimento de uma das partes que não cumpre o contrato nos termos em que originalmente pontuado, tratadas na Solução de Consulta Cosit nº 281, de 2019, que analisa a dedutibilidade dessas despesas à luz do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que a adição à base de cálculo dos valores das gratificações atribuídas a administradores e dirigentes e das participações nos lucros de administradores e de partes beneficiárias, conforme previsto no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506, de 1964, e parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo repercussão para a base de cálculo da CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS COM PAGAMENTO A DIRETORES NÃO RESIDENTES. INDEDUTIBILIDADE PARA FINS DE APURAÇÃO DA CSLL.

São indedutíveis, para fins de determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as despesas com pagamento a diretores não residentes, consideradas indedutíveis também para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que condiciona a dedutibilidade das despesas aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade. A glosa dos pagamentos efetuados a diretores não residentes para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, por afetarem as despesas operacionais, tem repercussão tanto na apuração do lucro real como no lucro líquido ajustado.

(Acórdão: 1301-007.873 – 1ª Seção- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão: 25/09/2025)”.
Assim, seja com base nos argumentos acima, seja em face de expressa previsão contida em Instrução Normativa da RFB n. 1700/17 e na Solução de Consulta COSIT n. 546/2017, que retrata manifestação específica da Receita sobre a dedutibilidade de despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, há de se dar provimento ao recurso voluntário, cancelando a exação fiscal nesse ponto.

Dispositivo

Isto posto, voto em rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator