



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.001282.2005-57  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-00.550 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2011  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** WETZEL S/A  
**Recorrida** 2º Turma da DRJ/CTA

**ASSUNTO:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

**DECADÊNCIA. APROVEITAMENTO DE CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS DE PERÍODOS ANTERIORES.** É de 5 (cinco) anos o prazo para o contribuinte retificar lançamentos e resultados de períodos de apuração anteriores para aproveitamento de custos, despesas e encargos em tese dedutíveis.

**MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.** 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.

**DESPESAS. GRATIFICAÇÃO A ADMINISTRADORES INDEDUTIBILIDADE.** Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

**CSLL. DIFERENÇA IPC/BTNF.** O encargo de depreciação sobre a parcela IPC/BTNF sobre os bens do ativo sujeitos à correção monetária não influirá na base de cálculo da contribuição social..

**Recurso Voluntário Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, i) por maioria de votos, acatar a preliminar de decadência do sujeito passivo retificar em 2001, os resultados apurados até 31.12.95, suscitada pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, vencido o Conselheiro Carlos Pelá (relator) que entendia que se aplicaria o prazo aplicado para repetição de indébito, com a conseqüente suspensão do julgamento, em razão do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF. ii) No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (relator) e Moises Giacomelli Nunes da Silva. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

*(assinada digitalmente)*

Carlos Pelá – Relator

*(assinada digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Jaci de Assis Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

Cuidam os autos de infração por ocorrência de exclusões supostamente indevidas realizadas pelo contribuinte na apuração da base de cálculo da CSLL, ano-calendário 2001, a saber: (i) exclusão indevida de multas não dedutíveis; (ii) exclusão indevida do valor referente ao Saldo Devedor de Correção Monetária - Diferença IPC/BTNF - Lei nº 8.200/91, anteriormente adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 1995 a 2000; (iii) exclusão indevida do valor referente a Gratificações a Administradores, anteriormente adicionadas na apuração da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 1997, 1998 e 2000.

A Recorrente apresentou Impugnação (fls. 997/111), alegando, em síntese:

Multa

Adicionou as multas de caráter compensatório à base de cálculo da CSLL, nos anos-calendários 1995 a 2000 indevidamente, pois, há época, entendia que deveria ser dado

à CSLL o mesmo tratamento atribuído ao IRPJ. Assim, em 2001, efetuou, extemporaneamente, a exclusão da totalidade de tais valores.

#### Correção Monetária IPC/BTNF

Explica que reconheceu contabilmente no ano-calendário de 1991 o saldo devedor da correção monetária oriundo do expurgo inflacionário estabelecido na Lei nº 8200/91, e que tal saldo devedor, atualizado monetariamente até 1995, foi excluído fiscalmente nos anos de 1993 a 1998 para fins de apuração do lucro real, em conformidade com as disposições legais vigentes à época, sendo desconsiderados tais efeitos na apuração da CSLL;

Destaca que a Lei nº 8.200/91, em seu art. 3º, trata única e exclusivamente dos efeitos fiscais referentes ao saldo credor/devedor do diferencial de correção monetária IPC/90 na determinação do lucro real, não delineando qualquer tratamento quanto à dedutibilidade para a CSLL.

Não por outra razão, defende que a disposição do art. 41 do Decreto nº 332/91 extrapola os limites legais e, assim, a indedutibilidade do resultado da correção monetária IPC/BTNF não seria válida.

#### Gratificações

Aduz que, para apuração da CSLL a legislação tributária não previu a indedutibilidade das despesas mencionadas, mas tão somente para o IRPJ.

A DRJ/RPO, optou por manter a decisão de primeira instância e, inconformada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário, em que repisa os argumentos utilizados na sua Impugnação.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Conheço do Recurso por ser tempestivo, por atender aos requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Conselho.

Inicialmente, cumpre distinguir a natureza da multa que se pretende deduzir. Como bem asseverado pela decisão recorrida, a própria interessada reconhece tratar-se de multas não compensatórias; tanto assim que, durante os anos de 1995 a 2000 havia adicionado à base de cálculo da CSLL, seguindo a mesma regra do IRPJ.

O artigo 344, § 5º do RIR/99, dispõe que "*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*".

Além disso, o artigo 57 da Lei nº 8981/95 dispõe que:

*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)(grifo nosso).*

Da atenta leitura, extrai-se que o artigo 57 da Lei nº 8981/95 não determina que a base de cálculo da CSSL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas.

Com efeito, os ajustes por adição à base de cálculo da CSLL são aqueles previstos em Lei. Despesas representadas por dispêndios efetivos, consideradas indedutíveis pela legislação do IRPJ não são, automaticamente, adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente.

Por tais razões, entendo corretas as exclusões realizadas pelo contribuinte referentes à multas não compensatórias.

Ademais, já que, como dito, os ajustes ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, são, exclusivamente, os previstos em sua legislação de regência, dentre os quais não se encontram as despesas com gratificações a administradores indedutíveis, apenas, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, entendo corretas as exclusões realizadas pelo contribuinte referentes a elas.

Por fim, no que tange às exclusões relativas ao saldo devedor de Correção Monetária - Diferença IPC/BTNF, note-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 8.200/91 no julgamento do RE nº 201-465-MG, entendendo tratar-se a utilização do IPC como índice de correção monetária das demonstrações financeiras um benefício concedido à contribuinte, sendo válidas as determinações contidas no Decreto nº 332/91 a respeito do escalonamento do aproveitamento dos seus efeitos no âmbito do IRPJ.

Contudo, no âmbito da CSLL entende-se que resultam não aplicáveis os fundamentos do acórdão do Supremo Tribunal Federal, porque se de um lado o artigo 3º da Lei nº 8.200/91 limitava a aplicação da lei apenas para o IRPJ, o artigo 5º da mesma lei determinava para efeito societário a correção monetária das demonstrações financeiras com base no IPC. Nesse sentido, citem-se precedentes desse Conselho: Acórdão 108-08.352 e 108-08.353 ambos em 15.06.2005, Acórdão 108-08.978 em 18.08.2006 e Acórdão 108-08.916 em 26.07.2006.

Assim, uma vez que o artigo 3ª da Lei nº 8.200/91 não incluiu a CSLL no campo das restrições, limitando-a ao IRPJ; e, já que o artigo 5ª desta mesma lei dispõe que as empresas deverão corrigir as demonstrações financeiras com base no IPC, influenciando a apuração do lucro líquido, entendo correta a exclusão do saldo na apuração da base de cálculo da contribuição.

Posto isso, entendo corretas a totalidade de exclusões perpetradas pelo contribuinte, de modo que voto por dar provimento ao recurso voluntário, afastando integralmente o Auto de Infração.

*(assinado digitalmente)*  
Carlos Pelá

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Nos debates realizados no julgamento deste processo, inicialmente divergi do ilustre relator quanto a possibilidade do contribuinte retificar em 2001 a apuração dos resultados de períodos de apuração ocorridos há mais de 5 (cinco) anos (prazo decadencial).

Isso porque da mesma forma que o Fisco tem 5 anos para fazer o lançamento, contados na forma do art. 150 c/c 173 do Código Tributário Nacional - CTN, o contribuinte tem esse mesmo prazo para refazer seus resultados e aproveitar encargos, despesas, custos de períodos atingidos pelo decadência.

Não se trata de prazo para pleitear restituição de pagamento indevido e sim revisar/retificar um resultado tributável, cujo prazo está expresso no art. 149, parágrafo único do CTN.

Cumpra aqui registrar o entendimento majoritário deste Colegiado quanto a matéria, expresso dentre outros no acórdão 1402-00.454, de 25/02/2011, cuja ementa elucida:

*RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IR-Fonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.*

Portanto, em 2001 o contribuinte somente poderia fazer ajustes inerentes a 1996 a 2000, pelo que os ajustes de 1995 não podem ser aceitos, independentemente da verificação do mérito.

No que tange ao mérito, a meu ver os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido não merecem reparos pelo que peço vênia para transcreve-los e adotá-los como razões de decidir (verbis):

Multas

A impugnante contesta a glosa do valor de R\$ 3.851.817,72, a título de dedução de multas de caráter não compensatórias, com os seguintes motivos: i) no período de 1995 a 2000, adicionou à base de cálculo da CSLL as multas, por entender que deveria ser dado o mesmo tratamento despendido ao IRPJ, mas que, em 2001, ao observar mais atentamente a legislação da CSLL, verificou que referidas adições, na verdade, não estavam elencadas entre as adições para apuração da CSLL; ii) o art. 344 do RIR/99 prescreve que as multas são consideradas indedutíveis na apuração

do lucro real, ou seja, no caso do IRPJ, não havendo a mesma previsão para a CSLL; iii) se a CSLL deverá ter como base de cálculo o lucro contábil e não o lucro real, é flagrante a inexistência dessa adição para efeitos da CSLL; iv) o art. 273 do RIR/99 permite a dedução de despesas após o período de sua ocorrência, desde que não implique prejuízo ao fisco.

O exame da matéria revela que não assiste razão à impugnante, que faz interpretação equivocada da legislação tributária, no que se refere à base de cálculo da CSLL.

O contribuinte, nos anos calendários entre 1995 e 2000, adicionou à base de cálculo da CSLL valores correspondentes a multas não compensatórias. Mais tarde, para o ano calendário de 2001, a empresa passou a entender que tais adições eram indevidas, e assim resolveu excluir da base de cálculo da CSLL o total de R\$ 3.851.817,72, valor este que foi glosado pela autoridade fiscal.

Sustenta a interessada que a indedutibilidade das multas, de caráter não compensatórias, prevista no art. 344 do RIR/99, aplica-se somente ao IRPJ, não à CSLL.

#### Tributos e Multas por Infrações Fiscais

*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).*

.....  
*§ 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).*

No entanto, tal interpretação não pode prevalecer. É verdade que o art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que alterou a legislação do IRPJ e da CSLL, introduziu dúvida na disciplina da dedutibilidade das despesas na apuração da base de cálculo da CSLL, ao relacionar um rol de despesas indedutíveis, que não contempla a hipótese em tela (multas não compensatórias) nos seguintes termos:

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

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

*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.*

No entanto, a conclusão que se impõe é a de que se trata de lista não taxativa, ou seja, o legislador pretendeu simplesmente enumerar algumas hipóteses de indedutibilidade de despesas, sem esgotá-las no dispositivo. O próprio *caput* do art. 13 faz remissão ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, o qual disciplinou as regras gerais de dedutibilidade, estabelecendo os critérios de necessidade e usuabilidade das despesas. Ora, se o legislador pretendesse esgotar as vedações de dedução, bastaria enumerá-las, sem necessidade de menção a qualquer outro dispositivo. Dessa forma, prevalece o entendimento de que, em regra, para efeito de dedução de despesa da base de cálculo da CSLL, continua valendo a disciplina do art. 47 da Lei nº 4.506/1964; e, adicionalmente, independentemente dessas regras, ou seja, ainda que a despesa seja necessária ou usual, são vedadas as hipóteses enumeradas no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

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

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

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

*§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.*

*§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.*

*§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:*

*a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;*

*b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.*

*§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.*



*§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.*

E ademais, quando da publicação da mencionada Lei nº 9.249/1995, já vigia a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que, em seu art. 57, determinou que se aplica à CSLL as mesmas regras de apuração fixadas para o IRPJ:

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)

Em específico, com respeito às multas não compensatórias, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em seu art. 56, reproduziu o conteúdo do já citado art. 344, §5º do RIR/99, estendendo a regra da indedutibilidade expressamente para a CSLL. Note-se que o fato de a referida instrução normativa ter sido editada em 30/01/2004 não implica que essa regra devesse valer somente após aquela data. É que tal conclusão implicaria admitir que o regulamento administrativo efetivamente inovou na disciplina da base de cálculo de tributo, o que, conforme entendimento cediço da doutrina e jurisprudência, não é possível. Logo, a melhor exegese que se extrai, é a de que a regra da indedutibilidade das multas não compensatórias na base de cálculo da CSLL, já existia, vindo a IN/SRF nº 390/2004 somente a confirmá-la.

*Art. 56. 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*

Finalmente, com relação à natureza das multas que deram origem à autuação, verifica-se que o contribuinte registrou no Livro Lalur as referidas adições, com histórico descrevendo apenas o termo “Multas”, conforme fls. 56, 62, 65, 68. A identificação da natureza da multa tem relevância, na medida em que a legislação tributária permite a dedução daquelas de caráter compensatório e as decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias. No entanto, não há que se cogitar dessa possibilidade, uma vez que, a própria interessada reconhece tratar-se de multas não compensatórias; tanto assim que, durante os anos de 1995 a 2000 havia adicionado à base de cálculo da CSLL, seguindo a mesma regra do IRPJ.

#### Gratificações

A litigante discorda da glosa de R\$ 139.945,79, e alega que as despesas relativas ao pagamento do 13º salário e 1/3 de férias pagos aos administradores foram adicionados à base de cálculo da CSLL, nos exercícios de 1997 a 2000. Invoca o art. 303 do RIR/99, que determina que não seriam dedutíveis na apuração do lucro real as gratificações distribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica. Aduz que, para apuração da CSLL a legislação tributária não previu qualquer indedutibilidade das despesas mencionadas. Conclui que a gratificação atribuída aos administradores nunca esteve enquadrada no rol das despesas indedutíveis passíveis de adição na base de cálculo da CSLL, podendo ser perfeitamente deduzida da referida base.

Também não logrou melhor sorte a impugnante.

A situação é similar à anterior, e igualmente decorre de interpretação da legislação da CSLL, no que se refere à dedutibilidade de despesas. O contribuinte, nos anos calendários entre 1997 e 2000, adicionou à base de cálculo da CSLL valores correspondentes a gratificação a administradores. Mais tarde, assim como ocorreu na infração anterior, para o ano calendário de 2001, a empresa entendeu que tais adições eram indevidas, e assim resolveu excluir da base de cálculo da CSLL o total de R\$ 139.945,79, valor este que foi glosado pela autoridade fiscal.

A reclamante argumenta que a indedutibilidade das gratificações a administradores, prevista no art. 303 do RIR/99, aplica-se somente ao IRPJ, não à CSLL.

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Por coerência com a decisão fundamentada no item anterior, reitero que as deduções relacionadas no art. 13 da Lei nº 9.249/1995 não são taxativas, devendo prevalecer as regras gerais de dedutibilidade de despesas introduzidas pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30/11/1964, que se aplicam à CSLL por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

A título de reforço, registre-se que o mesmo entendimento vem sendo aplicado pelas Superintendências da SRF, em decisões de consulta, envolvendo despesas de diversas naturezas, conforme se verifica pelos seguintes acórdãos:

*Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 268, de 04/07/2005*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ementa: DESPESAS INDEDUTÍVEIS.*

*As sanções impostas por descumprimento de metas estabelecidas não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, eis que não se trata de dispêndios necessários ou usuais.*

*Dispositivos Legais: RIR/99, arts. 299 e 344; PN CST 32/81.*

*Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 71, de 17/03/2003*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*DESPESAS DESNECESSÁRIAS. LIBERALIDADE DESPESAS de instrução com o objetivo de promover o ingresso no nível de ensino superior, efetuadas pela pessoa jurídica, com seus empregados, cuja necessidade e vinculação com as atividades da empresa não esteja comprovada, são indedutíveis e deverão ser adicionadas ao lucro líquido para efeito do cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9249, de 1995, art. 13, incisos V e VI, e § 2º; Decreto nº 3000, de 1999, arts. 249, I, 299 §§ e 300; PN nº 582, de 1971 e PN nº 32, de 1981.*

*Solução de Consulta SRRF/9ªRF/DISIT nº 330, de 29/10/2004.*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Os dispêndios realizados com a ampliação da escolaridade de empregados não são considerados como DESPESAS dedutíveis da base de cálculo da CSLL devida pelo empregador.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 13; RIR/1999, arts. 299, 300 e 368; PN CST nº 582, de 1971; PN CST nº 32, de 1982.*

A glosa efetuada pela autoridade fiscal justifica-se pela natureza da despesa, que ele afirma corresponder a gratificações a administradores. No entanto, na peça impugnatória, a litigante faz menção a despesas relativas ao pagamento do 13º salário e 1/3 de férias pagos aos administradores. Cumpre mencionar que é plausível considerar que despesas lançadas a título de pagamento de salários são dedutíveis, por cumprir os requisitos de necessidade e usuabilidade. No entanto, não há como aceitar que as despesas sejam de caráter salariais, uma vez que, no Lalur, a empresa registrou adições sob a rubrica “Gratificações a Diretores” ou “Gratificações Diretoria”, conforme fls. 71, 73, 75. Além disso, caso se tratasse de despesas salariais, dedutíveis, não haveria razão para o contribuinte tê-los adicionado à base de cálculo da CSLL, como fez durante os anos de 1997 a 2000.

#### Correção Monetária IPC/BTNF

A interessada combate o procedimento do fiscal, que considerou indevida a exclusão de R\$ 3.637.512,11, relativa à correção monetária IPC/BTNF, alegando que: i) com a publicação do decreto 332/91, que regulamentou as regras contida na lei 8.200/91, ficou estabelecido que os efeitos, tanto no que se refere ao saldo de correção, como dos correspondentes encargos de depreciação e baixas, seriam tomados apenas e tão somente na apuração do lucro real; ii) a lei 8.200/91, em seu art. 3º, trata única e exclusivamente dos efeitos fiscais referentes ao saldo credor/devedor do diferencial de correção monetária IPC/90 na determinação do lucro real, não delineando qualquer tratamento quanto à dedutibilidade para a CSLL; iii) o decreto 332/91, art. 41, ao disciplinar que o resultado da correção monetária oriunda do IPC/90 seria indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, extrapolou a lei que lhe deu origem, o que colide frontalmente com o art. 146, III, “a”, e 150 da CF/88, assim como o art. 99 do CTN; iv) a indedutibilidade do resultado da correção monetária IPC/BTNF, prevista no decreto 332/91, não é válida, e assim, não deve ser levada em conta pelos contribuintes do IRPJ e CSLL; v) quanto ao saldo credor de CMB (correção monetária do balanço), o não reconhecimento deste diferencial para a CSLL extrapola os princípios básicos de apuração de resultado para fins de sua tributação, ou seja, o princípio de competência e a tributação do patrimônio, visto que a defasagem de correção monetária não fora computada em resultado.

Não há reparos a fazer ao lançamento.

A empresa apurou saldo devedor de IPC/BTNF, nos anos calendários entre 1995 a 1998, nos importes de R\$ 909.378,14, R\$ 909.378,00, R\$ 909.378,11 e R\$ 909.378,00, respectivamente, e que foram registrados como exclusão ao lucro líquido do exercício, conforme cópias do Lalur, à fls. 77; 79; 81 e 83. Verifica-se que, seguindo a legislação em vigor, o contribuinte corretamente não excluiu tais valores da base de cálculo da CSLL, conforme fls. 78, 80, 82 e 84. No entanto, no ano calendário de 2001, ele resolveu excluir o valor resultante da soma daqueles saldos devedores (R\$ 3.637.512,11) da base de cálculo da CSLL, sob o pretexto de ilegalidade do decreto 332/91, conforme decisões do STJ e Conselho de Contribuintes.

O controvertido art. 41 do Decreto nº 332/1991 estipula que a base de cálculo da CSLL não será afetada pelo resultado na correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF do ano de 1990, nos seguintes termos:

“Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social” (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).

Sustenta a impugnante que tal regulamento extrapolou o comando da lei que lhe deu origem, ou seja, a Lei nº 8.200/1991. Examinemos a redação de seu artigo terceiro:

*“Art. 3º - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:*

*I - poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor;”*

*II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor”.* (Grifou-se)

Ao contrário do que alega a interessada, não se vislumbra qualquer incompatibilidade entre os dispositivos do decreto e da lei. Em caso de saldo devedor, a lei faculta a exclusão da base de cálculo do IRPJ, nada dispondo acerca da CSLL. Não haveria motivo para o legislador deixar de mencionar a dedução à CSLL, caso assim o pretendesse. Em outros termos, ao restringir a dedução de parcelas da correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF do ano de 1990 da base de cálculo somente do IRPJ, resta claro que a base de cálculo da CSLL não será influenciado pela referida dedução, conclusão esta que foi expressamente regulamentada pelo decreto.

Além disso, a consequência da ausência de expressa menção à CSLL na referida lei milita contra o contribuinte, ao contrário do que pensa a litigante. É que a dedução em apreço constitui um favor fiscal, conforme assim decidiu o STF, por ocasião do julgamento do RE-201465. Nessa condição, deve o art. 3º da Lei nº 8.200/1991 ser interpretado literalmente, de acordo com o disposto no art. 111 do CTN.

Concluindo o julgamento de recurso extraordinário (v. Informativo 88), o Tribunal, por maioria de votos, declarou a constitucionalidade do art. 3º, inciso I, da Lei 8.200/91 (com a redação dada pela Lei nº 8.682/93) – que, dispondo sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, determina que a parcela da correção monetária relativa ao período-base de 1990, correspondente à diferença entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal “poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor”. O Tribunal, por maioria, acompanhou o voto do Min. Nelson Jobim no sentido de que a referida norma, ao prever hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu um favor fiscal, ditado por opção de política legislativa, salientando, ainda, que o conceito de lucro real decorre exclusivamente de lei, sujeita ao critério da proporcionalidade. Vencidos os Ministros Marco Aurélio, relator, e Carlos Velloso, por entenderem que o dispositivo questionado consubstancia um verdadeiro empréstimo compulsório; Ilmar Galvão, por considerar que, se o legislador reconheceu que o contribuinte teve um direito malferido, esse reconhecimento não se constitui como favor fiscal, hipótese em que seria possível o parcelamento; e Sepúlveda Pertence, sob o fundamento de que, uma vez reconhecido, pelo legislador monetário, o direito ao ajustamento ao índice de maior correção monetária, o parcelamento é desarrazoado, ofendendo o princípio da

proporcionalidade. RE 201.465-MG, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, 2.5.2001”. (Grifou-se)

Por derradeiro, deixo registrado que há jurisprudência no Conselho de Contribuintes na mesma linha de interpretação:

*Número do Recurso: 101-126993*

*Turma: PRIMEIRA TURMA*

*Número do Processo: 10580.006227/95-64*

*Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA*

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO*

*Recorrente: FAZENDA NACIONAL*

*Data da Sessão: 26/03/2007 09:30:00*

*Relator(a): José Carlos Passuello*

*Acórdão: CSRF/01-05.607*

*Decisão: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Presentes ao julgamento o Senhor Procurador da Fazenda Nacional Dr. Paulo Roberto Riscado Junior e a advogada da contribuinte Dra. Sandra Maria Dias Nunes, OAB/MG nº 96.284.*

*Ementa: CSSL – CORREÇÃO MONETÁRIA – DIFERENÇAS IPC/BTNF – O resultado líquido da correção monetária complementar decorrente da diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, nos termos da Lei nº 8.200/91 e do Decreto nº 332/91, não influirá na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, na forma da jurisprudência dominante na Turma. (Grifou-se)*

(...)

### **Conclusão**

Diante do exposto voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do sujeito passivo retificar em 2001, os resultados apurados até 31.12.95, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É este o voto condutor do presente julgado.

*(assinada digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza