



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000090/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.263 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2021
Recorrente ADVANTAGEM PART E SERVICOS IMOBIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004, 2005

MERCADO DE LIQUIDAÇÃO FUTURA. TRIBUTAÇÃO. REGIME JURÍDICO. CSLL.

Somente se aplicam à CSLL as normas vigentes para o IRPJ quando há previsão legal expressa, pois são tributos com bases de cálculo distintas.

OPERAÇÃO DE SWAP. LIMITAÇÕES IMPOSTAS À APURAÇÃO DO IRPJ QUE NÃO SE ESTENDEM À CSLL.

As Instruções Normativas relativas à CSLL permitiam o reconhecimento da perda nas operações de *swap*, sem as limitações impostas ao IRPJ no que diz com a exigência de que as perdas fossem tomadas por despesas necessárias à atividade empresarial para fins de dedutibilidade

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e, quanto ao mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Sérgio Abelson (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Sérgio Abelson não votou quanto à preliminar de nulidade, por se tratar de matéria já votada pelo conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, na reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio

Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Sérgio Abelson (suplente convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 16-40.096 proferido pela 7ª Turma da DRJ/SP1, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito tributário apurado em Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendários de 2004 e 2005.

Na origem, tem-se autos de infração relativos a IRPJ e CSLL (e-fls. 643-660), por meio dos quais foram glosadas despesas havidas com operações de mercados futuros, indicadas pelo contribuinte no item 33 da Ficha 6-A (Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto DayTrade).

No que importa ao deslinde da controvérsia, reproduzo trechos do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 661-674) que acompanha os autos de infração:

(...)

Da interpretação da norma legal, sobre a dedutibilidade das perdas incorridas com derivativos com swap e no mercado a termo de moeda, constatamos que a dedução dessa despesa está limitada aos ganhos auferidos nas mesmas operações.

Assim, não existindo ganhos nos anos-calendário de 2004 e 2005, as perdas incorridas deveriam ser adicionadas no Lalur e registradas e controladas na parte "B" para fins de aproveitamento em exercícios posteriores até o limite permitido em lei.

1. Além da questão normativa do limite imposto para a dedução das despesas com perdas no mercado de renda variável, temos a questão de **"se as despesas são necessárias ao fomento da atividade principal da empresa"**.

2. Assim, em consonância com o disposto no parágrafo 1º do art. 299 e art. 300 do RIR/99, entendemos que somente poderá ser considerada dedutível como despesa operacional, para efeito do cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL, aquelas operações necessárias à manutenção da fonte produtora.

[...]

Como não houve as contas patrimoniais a serem protegidas contra riscos decorrentes de variações cambiais e, tão pouco, a comprovação do registro das operações de derivativos com Swap, concluímos que as operações foram meramente especulativas e desnecessárias à atividade da empresa, pois, os fatos descritos configuram que o contribuinte não obedeceu ao disposto no art. 1º (sic) do art. 299 do RIR/99 para que fossem consideradas dedutíveis.

Finalmente, **essa fiscalização conclui pela indedutibilidade das despesas decorrentes de perdas em mercado de renda variável com derivativos em swap e de mercado a termo de moeda**, conforme declarado no item 33 na Ficha 06A, constante da DIPJ, nos valores abaixo:

Ano-Calendário 2004:
r\$ 6.307.423,32

Ano-Calendário 2005:

R\$14.189.859,91

Destaca-se que até a impugnação, a contribuinte não juntara os comprovantes de registro dos contratos de *swap* junto à CETIP – Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos, conforme documentos às e-fls. 712-714.

Em sua impugnação (e-fls. 677-692), a contribuinte delimitou sua inconformidade apenas quanto à CSLL, tendo concordado com a autuação em relação ao IRPJ.

Assim, apresentou, as seguintes razões, ora resumidas:

- (i) em preliminar, afirma que o auto de infração Que o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado por Auditor-Fiscal em exercício na Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN), cuja competência estaria delimitada pelo art. 170 da Portaria MF nº 95/2007;
- (ii) Que o art. 299 do RIR/99 não seria aplicável à CSLL; e que as regras de dedutibilidade aplicáveis ao IPRJ não se aplicariam automaticamente para a CSLL, que conta com base de cálculo distinta. Que não haveria qualquer vedação legal para a dedução de despesas decorrentes de operações com derivativos realizadas em CETIP, independentemente de serem ou não necessárias;
- (iii) Apresentou quadro demonstrativo dos valores das perdas sofridas nas operações com derivativos;
- (iv) Defende que “firmou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que o art. 47 da Lei n. 4506/64, base legal do art. 299 do RIR/99, não se aplica à CSLL, em face da ausência de norma legal que estenda a sua hipótese a essa contribuição” e cita julgados do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF, e em razão disso, pede seja reconhecida a litude da dedução das perdas incorridas nas operações realizadas em CETIP nos anos de 2004 e 2005.
- (v) Alfim, assenta que “considerando que, em nenhum momento, a fiscalização questionou a efetividade das despesas incorridas pela Impugnante na CETIP, muito ao contrário, as afirmou e reconheceu textualmente, impõe-se o cancelamento da respectiva exigência da CSLL, eis que cumpridas todas as exigências legais para as deduções indevidamente glosadas.”

No acórdão recorrido (e-fls. 758-782), a preliminar de nulidade foi afastada com amparo nos seguintes fundamentos:

Inicialmente cabe ressaltar que a competência para efetuar o lançamento não é do Órgão da Administração, mas sim da Autoridade Administrativa, conforme preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Autoridade Administrativa a qual se refere o dispositivo acima reproduzido, em âmbito federal, é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos previstos

pela Lei nº 10.593/2002. Deve ser destacado, ainda, que esta atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste contexto, o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 95/2007) não pode ser entendido, pelo menos no que tange à competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, como um limitador. As regras que constam deste ato normativo devem ser entendidas como um instrumento de divisão do trabalho e de organização interna, mas jamais como uma restrição à atuação do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 confirma este entendimento:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

A norma contida no art. 9º, §2º, do Decreto nº 70.235/72, é, de per si, suficiente para afastar a preliminar de nulidade suscitada. Preceitua o citado dispositivo que o auto de infração será válido, ainda que formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Ademais, o art. 9º, §3º, do Decreto nº 70.235/72, afirma ainda que a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. Cabe destacar que, no caso concreto, a Fiscalização do contribuinte iniciou com um MPF – D, o qual foi posteriormente convertido em MPFF (fls. 661). Ou seja, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado na DEAIN, em virtude de uma diligência, tomou conhecimento do fato tributável e transformou a diligência em fiscalização, efetuando o lançamento ora combatido. Tendo sido formalizada a exigência, restou caracterizada a prorrogação da competência.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, o julgador *a quo* defendeu a aplicabilidade do art. 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), em síntese, pelas razões ora transcritas:

Sabe-se que não há uma identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em razão disso, não se pode aplicar as regras do IRPJ de forma imediata à CSLL. Há que se ter um comando legal para tanto.

No caso da restrição da dedutibilidade das despesas em razão de sua necessidade, existe comando legal para a sua aplicação à CSLL. Trata-se do art. 13 da Lei nº 9.245/95, cujo caput reproduz a seguir:

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:

O contribuinte mencionou o dispositivo normativo acima transcrito em sua peça impugnatória, e o utilizou para alegar que o critério da necessidade da despesa não seria aplicável à CSLL, interpretando-o de forma equivocada.

O art. 13 da Lei nº 9.245/95 inicia com a determinação de sua aplicação tanto para a apuração do lucro real quanto para a apuração da base de cálculo da CSLL. Trata-se, pois, de dispositivo expresso que atinge ambos os tributos mencionados.

Segue o dispositivo acima transcrito mencionando diversas deduções que são vedadas, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. E complementa que a vedação das deduções expressamente mencionadas deve ocorrer independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (base legal do art. 299 do RIR/99).

O que quer dizer o dispositivo ora sob análise quando menciona que as deduções ali descritas são vedadas independentemente da regra que restringe a dedutibilidade das despesas àquelas que possam ser consideradas necessárias?

Sabe-se que o art. 299 do RIR/99 considera como dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa. O art. 13 da Lei nº 9.245/95, aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL, ao determinar que as despesas por ele descritas são indedutíveis, ainda que necessárias, aplica a regra do art. 299 do RIR/99 também à CSLL. Se assim não fosse, não haveria a necessidade, para a CSLL, da ressalva que consta do final do art. 13 da Lei nº 9.245/95.

Sendo assim, considero que somente podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL as despesas consideradas necessárias nos termos do art. 299 do RIR/99, em respeito ao art. 13 da Lei nº 9.245/95.

Ressalto, no entanto, que apesar de entender que as despesas devem respeitar o critério da necessidade para que sua dedução da base de cálculo da CSLL seja autorizada, tal comando não se aplica neste caso concreto, conforme será demonstrado no “item VIII” deste Acórdão.

A seguir, o julgador *a quo* faz uma exposição detalhada acerca das operações com derivativos, e do seu regime de tributação. No que diz com a solução do caso concreto, defendeu a aplicabilidade à CSLL do regime de tributação das operações realizadas em mercados de liquidação futura previsto pela Lei nº 8.981/95, como se infere:

Não resta dúvida de que a Lei nº 8.981/95, ao tratar da tributação das operações realizadas em mercados de liquidação futura, o fez para efeitos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Ocorre que o art. 28 da Lei nº 9.430/96 determina, expressamente, que o seu art. 71 seja aplicado na apuração da base de cálculo da CSLL:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Reproduzo, a seguir, o disposto no art. 71 da Lei nº 9.430/96:

Ganhos em Mercado de Balcão

Art. 71. Sem prejuízo do disposto no art. 74 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, os ganhos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, nas demais operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa, serão tributados de acordo com as normas aplicáveis aos ganhos líquidos auferidos em operações de natureza semelhante realizadas em bolsa.

§ 1º Não se aplica aos ganhos auferidos nas operações de que trata este artigo o disposto no § 1º do art. 81 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 2º Somente será admitido o reconhecimento de perdas nas operações registradas nos termos da legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

O dispositivo normativo acima transcrito traz comando explícito que determina a aplicação, às operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora da bolsa, de todas as normas aplicáveis às operações semelhantes realizadas em bolsa. Existe, portanto, uma determinação legal para aplicar as regras analisadas no “VI” também para a CSLL.

O tópico seguinte tratou da inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 no caso de perdas nas operações com derivativos.

Conforme exposição realizada no “item IV” deste Acórdão, a regra prevista no art. 299 do RIR/99 também é aplicável à CSLL. Também são aplicáveis à CSLL as normas que tratam das operações realizadas em mercado de liquidação futura contidas na Lei nº 8.981/95, como demonstrado no “item VII”. A primeira determina que somente as despesas necessárias à atividade da empresa são dedutíveis. A segunda, que as perdas decorrentes das operações realizadas no mercado de liquidação futura, ainda que desnecessárias (especulação), são dedutíveis no limite dos ganhos auferidos em operações de mesma natureza.

Trata-se de um conflito aparente de normas que pode ser facilmente resolvido pelo princípio da especialidade. A regra prevista pelo art. 299/RIR é uma regra geral, e somente pode ser aplicada diante da inexistência de norma específica.

Conclui-se, portanto, que o art. 299 do RIR/99 não se aplica no caso de perdas nas operações com Derivativos, haja vista a existência de norma específica.

Finalmente, o acórdão passa a enfrentar o caso concreto, conforme trechos pertinentes ora reproduzidos:

Do Caso Concreto

Tecidas as considerações acerca das questões de direito que envolvem o presente litígio, passa-se à análise do caso concreto.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 664), o contribuinte declarou nas DIPJs dos anos-calendário de 2004 e 2005, a título de “Perdas Incurridas no Mercado de Renda Variável”, os seguintes valores:

4.1. Despesas Incurridas: Consta declarado no item 33-Perdas Incurridas. Merc. Renda Variável, exceto DayTrade, na Ficha 6A Demonstrativo do Resultado, constante da DIPJ, os seguintes valores:

Ano-Calendário

2004: r\$ 6.307.423,32

Ano-Calendário

2005: r\$14.189.859,91

O contribuinte, tendo sido instado a comprovar as despesas acima mencionadas, apresentou diversos documentos.

A Fiscalização resumiu, no documento de fls. 670, todas as informações prestadas pelo contribuinte no curso da ação fiscal:

4.5. DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE

4.5.1. Inicialmente, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos sobre as perdas incorridas no mercado de renda variável.

4.5.2. Conforme termo de resposta do contribuinte em 20/02/2009, às fls. 276 e fls.390 do processo, esclareceu que a perda incorrida com renda variável se deu em função da troca de fluxo de caixa expressa em duas moedas distintas indexadas a diferentes taxas de juros no mercado de derivativos com swap com hedge cambial.

4.5.3. Em termo de resposta, no item 4, constante às fls. 391, o contribuinte declarou que não possui contratos representativos de direitos e obrigações expressas em moeda estrangeira escriturado no Balanço Patrimonial.

4.5.4. Na comprovação de perdas incorridas nas operações com derivativos em swaps e no mercado a termo de moeda, o contribuinte apresentou as cópias do contratos firmado com as instituições financeiras, conforme anexadas às fls. 277 às fls. 343 no processo.

4.5.5. Os demonstrativos de cálculos das perdas incorridas nas operações com derivativos foram anexados às fls. 244 às fls. 274.

4.5.6. Em relação ao "termo de registro na Cetip" de contratos de derivativos com swap foi informada apenas uma numeração, que segundo o contribuinte corresponde ao registro, pois, a obrigação do registro da operação seria da instituição financeira. Em termo de resposta datado de 05/05/2009, item 2, constante às fls. 628 no processo, informou que deixou de apresentar cópias dos contratos registrados na Bolsa Mercantil e Futuros em virtude dos contratos de swap serem registrados pelos próprios agentes financeiros junto a Central de Custódia e Liquidação Financeira de Títulos CETIP. PORTANTO, a fiscalização entendeu que o contribuinte não possui os registros de suas operações de swap.

4.5.7. Ainda, as fls. 623 reiterou que no site www.cetip.com.br, que todas as instituições financeiras que o contribuinte realizou operações com derivativos estão devidamente cadastradas na CETIP, excetuando-se o BankBoston que foi incorporado pelo Banco Itaú. Analisando os documentos encaminhados pelo contribuinte, a Fiscalização constatou (fls. 671):

5. DA CONSTATAÇÃO

5.1. Durante o procedimento de auditoria constatamos que o contribuinte fez confusões e foi pouco claro quanto às explicações sobre as operações com derivativos.

5.2. Em atendimento a intimação, respondeu o contribuinte que as suas operações no mercado de derivativos foram apenas com swap.

5.3. Analisando os contratos discriminados no item 3.4. acima, constatamos que na realidade foram realizados (04) quatro contratos no mercado a termo de moeda e não apenas contrato de swap.

5.4. Da análise das demonstrações financeiras, foram constatadas:

a) Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) 0 lucro bruto foi "zero" durante os últimos quatro exercícios, não sendo auferida qualquer receita de serviços relativa à atividade principal;

b) Balanço Patrimonial Ausência de contratos com direitos e obrigações em moeda estrangeira.

5.5. Dos contratos de derivativos com swap e de mercado a termo de moeda ficou cristalino sobre a intenção da fiscalizada na realização de operações de caráter especulativo, pois não houve direitos e obrigações que ensejassem riscos patrimoniais a serem protegidos.

5.6. Quanto aos "registros das operações com derivativos em swap" não foram devidamente comprovados até o momento, conforme determina o parágrafo 70 do art.756 do RIR/99.

5.7. Cabe destacar que, independentemente da discussão sobre a existência ou não de contas patrimoniais a serem protegidas em moeda estrangeira e da falta de comprovação do registro dos contratos de derivativos com swap, a legislação do imposto de renda estabeleceu limites na dedutibilidade das perdas incorridas no mercado de derivativos.

Em decorrência das constatações acima apresentadas, a Fiscalização efetuou a glosa das despesas mencionadas, apresentando os seguintes fundamentos na acusação fiscal:

a) o contribuinte não teria comprovado as perdas nas operações com derivativos, haja vista a não apresentação do registro destas operações na Central de Custódia e Liquidação Financeira de Títulos – CETIP;

b) ainda que o contribuinte tivesse comprovado as perdas nas operações com derivativos, estas despesas não seriam dedutíveis pelos seguintes motivos:

b.1) somente poderiam ser deduzidas as despesas consideradas como necessárias ao fomento da atividade principal da empresa, o que não teria acontecido no caso concreto, haja vista a inexistência de contas patrimoniais a serem protegidas contra os riscos decorrentes de variações cambiais;

b.2) a dedutibilidade das perdas incorridas nas operações com derivativos (swap e contrato a termo) estaria limitada aos ganhos auferidos nas mesmas operações, e o contribuinte, no caso concreto, não teria auferido nenhum ganho. Certo é que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte não apresentou o registro das operações na CETIP. No entanto, o fez quando da apresentação da impugnação (fls. 711/715).

Ocorre que a comprovação dos registros é necessária mas não é suficiente para garantir a dedutibilidade das perdas declaradas pelo contribuinte. Para que sejam analisadas as demais questões ora sob julgamento, torna-se necessário destacar uma das constatações efetuadas pela Fiscalização:

5.5. Dos contratos de derivativos com swap e de mercado a termo de moeda ficou cristalino sobre a intenção da fiscalizada na realização de operações de caráter especulativo, pois não houve direitos e obrigações que ensejassem riscos patrimoniais a serem protegidos. O contribuinte não logrou êxito em demonstrar, no curso da ação fiscal, que as operações com swap e as realizadas no mercado a termo foram

efetuadas para proteção (hedge). Conforme já mencionado, a legislação conceituou o hedge da seguinte forma:

Lei nº 8.981/95

§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

§ 2º O Poder Executivo poderá definir requisitos adicionais para a caracterização das operações de que trata o parágrafo anterior, bem como estabelecer procedimentos para registro e apuração dos ajustes diários incorridos nessas operações.

Não constam dos autos qualquer documento que demonstre que as operações ora sob análise se enquadram no conceito acima descrito. **Destaque-se, ainda, que o contribuinte não apresentou, na impugnação, nenhum contraponto a esta constatação efetuada pela Fiscalização.**

Sendo assim, considero que as operações realizadas pelo contribuinte possuem caráter especulativo.

Partindo deste ponto, a Fiscalização concluiu que as despesas declaradas pelo contribuinte não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL por não serem necessárias à atividade da empresa. Fundamentou, sua alegação, no art. 299 do RIR/99. O contribuinte, na impugnação, defendeu a tese de que o art. 299 do RIR/99 não seria aplicável à CSLL.

Conforme exposto no “item IV” deste Acórdão, entendo que o art. 299 do RIR/99 também é aplicável à CSLL. No entanto, tal dispositivo não é aplicável para as perdas decorrentes de operações realizadas no mercado de liquidação futura, conforme já demonstrado no “item VIII”, haja vista a existência de norma específica.

Considerando que as operações realizadas pelo contribuinte neste caso concreto não podem ser caracterizadas como hedge, a dedução das perdas é limitada ao valor dos ganhos em operações da mesma natureza.

A Fiscalização constatou que não houve qualquer ganho nas operações realizadas pelo contribuinte (fls. 673):

Assim, não existindo ganhos nos anos-calendário de 2004 e 2005, as perdas incorridas deveriam ser adicionadas no Lalur e registradas e controladas na parte "B" para fins de aproveitamento em exercícios posteriores até o limite permitido em lei.

Também não consta da impugnação, tampouco dos outros documentos que compõem estes autos, qualquer comprovação de que teriam existido ganhos em operações desta natureza.

Considerando:

- a) que as operações ora sob análise não podem ser consideradas como hedge;**
- b) que a dedução das perdas nas operações ora sob análise é limitada ao valor dos ganhos em operações de mesma natureza;**

c) que, no caso concreto, não existem ganhos neste tipo de operação, conclui-se que as perdas declaradas pelo contribuinte não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

X – Da Conclusão

Isto posto, voto no sentido de julgar IMPROCEDENTE a impugnação. [Grifos nossos]

No recurso voluntário (e-fls. 788-807), a recorrente basicamente reitera os argumentos da impugnação, ou seja, (i) defende em preliminar a nulidade do lançamento porquanto lavrado por delegacia incompetente; (ii) no mérito, sustenta a inaplicabilidade do art. 299 do RIR à CSLL, enfrentando os argumentos da DRJ no ponto e (iii) que as limitações com relação à dedutibilidade de despesas previstas na lei nº 8.981/95 são aplicáveis apenas na determinação do lucro real (IRPJ) e não do lucro líquido (CSLL). Afirma que “*em nenhum momento, a fiscalização questionou a efetividade das despesas incorridas pela Recorrente na CETIP, muito ao contrário, as afirmou e reconheceu textualmente, impõe-se o cancelamento da respectiva exigência da CSLL, eis que cumpridas todas as exigências legais para as deduções indevidamente glosadas.*” Ao final, pede o recebimento, conhecimento e provimento do recurso, para que seja cancelada a autuação relativa à CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora

Do conhecimento do recurso

O recorrente teve ciência do acórdão recorrido por meio de ciência por decurso de prazo sua caixa postal eletrônica em 26/10/2012 (e-fl. 787) e o recurso voluntário data de 27/11/2012 (e-fl. 788), sendo tempestivo, portanto.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, incisos I e II do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Desse modo, atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário e passo a analisar o seu mérito.

I – Da preliminar de nulidade por incompetência da autoridade administrativa

A teor do quanto se relatou, a recorrente arguiu preliminar de nulidade em razão de incompetência da autoridade administrativa, uma vez que o procedimento de fiscalização que culminou com o lançamento do crédito tributário foi levada a efeito pela Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN), de tal sorte que, segundo, entende “*o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado por Auditor Fiscal em exercício na Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN), cuja competência estaria delimitada pelo art. 170 da Portaria MF nº 95/2007.*”

No ponto, a recorrente reproduz as alegações lançadas na impugnação, não tendo acrescido novo argumento jurídico.

Dessa forma, tendo em vista que a fundamentação da preliminar de nulidade não agregou **novos elementos jurídicos**, valho-me da previsão contida no § 3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida **com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) [Grifo nosso]

Desse modo, e tendo em vista que estou de acordo com as conclusões lançadas na decisão recorrida neste ponto específico, com base na disposição regimental supra citada, valho-me das razões de decidir constantes do respectivo acórdão:

Em sua peça impugnatória, o contribuinte afirmou que o auto de infração seria nulo por ter sido lavrado por Auditor Fiscal incompetente. Alegou que as operações que deram ensejo ao presente lançamento teriam sido realizadas no Brasil, e que a DEAIN somente seria competente para fiscalizar operações internacionais voltadas para o seguinte:

- a) preços de transferência;
- b) tributação em bases universais;
- c) valoração aduaneira;
- d) movimentação de recursos no exterior;
- e) operações de remessas internacionais consubstanciadas em operações de câmbio e de transferências internacionais em moeda nacional;
- f) atividades de gestão de pessoas, tecnologia e segurança da informação, programação e logística, comunicação social.

Como se verá, não lhe assiste razão.

Inicialmente cabe ressaltar que a competência para efetuar o lançamento não é do Órgão da Administração, mas sim da Autoridade Administrativa, conforme preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Autoridade Administrativa a qual se refere o dispositivo acima reproduzido, em âmbito federal, é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos previstos

pela Lei nº 10.593/2002. Deve ser destacado, ainda, que esta atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste contexto, o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 95/2007) não pode ser entendido, pelo menos no que tange à competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, como um limitador. As regras que constam deste ato normativo devem ser entendidas como um instrumento de divisão do trabalho e de organização interna, mas jamais como uma restrição à atuação do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 confirma este entendimento:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

A norma contida no art. 9º, §2º, do Decreto nº 70.235/72, é, de per si, suficiente para afastar a preliminar de nulidade suscitada. Preceitua o citado dispositivo que o auto de infração será válido, ainda que formalizado por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Ademais, o art. 9º, §3º, do Decreto nº 70.235/72, afirma ainda que a formalização da exigência previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. Cabe destacar que, no caso concreto, a Fiscalização do contribuinte iniciou com um MPF – D, o qual foi posteriormente convertido em MPFF (fls. 661). Ou seja, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado na DEAIN, em virtude de uma diligência, tomou conhecimento do fato tributável e transformou a diligência em fiscalização, efetuando o lançamento ora combatido. Tendo sido formalizada a exigência, restou caracterizada a prorrogação da competência.

Desse modo, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

II - Do mérito

Inicialmente cumpre bem delimitar o objeto da presente controvérsia, que repousa sobre as seguintes premissas fáticas:

- a) Com a impugnação, foram juntados os registros dos contratos na CETIP, o que foi reconhecido no acórdão ao afirmar que “*Certo é que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte não apresentou o registro das operações na CETIP. No entanto, o fez quando da apresentação da impugnação (fls. 711/715).*” Assim, entendo que a questão da comprovação e registro das operações se encontra superada;

- b) A recorrente sofreu perdas em operações de *swap*, sem que tenha havido qualquer ganho;
- c) As operações de *swap* realizadas foram entendidas pela decisão recorrida como *hedge* especulativo, ou seja, as operações não se destinaram à cobertura – fato contra o qual a recorrente não se insurgiu, nem na impugnação e tampouco em seu recurso voluntário;
- d) **A discussão limita-se à apuração da base de cálculo da CSLL, e à dedutibilidade de despesas incorridas em mercado de liquidação futura, cujas regras não se identificariam com aquelas aplicáveis ao IRPJ.**

Pois bem, a questão de mérito que me cumpre enfrentar diz respeito à dedutibilidade de despesas (decorrentes de perdas) havidas em operações de *swap*.

Conforme relatado, entendeu a DRJ que o regime de tributação das operações realizadas em mercados de liquidação futura previsto pela Lei nº 8.981/95 seria aplicável à CSLL por força do quanto prevê o art. 28 do mesmo diploma, e que, por se tratarem as operações realizadas pelo recorrente de *hedge* especulativo, as despesas incorridas não seriam necessárias, o que afastaria a sua dedutibilidade, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000/99 então vigente.

É o que se infere dos seguintes trechos do acórdão:

Não resta dúvida de que a Lei nº 8.981/95, ao tratar da tributação das operações realizadas em mercados de liquidação futura, o fez para efeitos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Ocorre que o art. 28 da Lei nº 9.430/96 determina, expressamente, que o seu art. 71 seja aplicado na apuração da base de cálculo da CSLL:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Reproduzo, a seguir, o disposto no art. 71 da Lei nº 9.430/96:

Ganhos em Mercado de Balcão

Art. 71. Sem prejuízo do disposto no art. 74 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, os ganhos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, nas demais operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa, serão tributados de acordo com as normas aplicáveis aos ganhos líquidos auferidos em operações de natureza semelhante realizadas em bolsa.

§ 1º Não se aplica aos ganhos auferidos nas operações de que trata este artigo o disposto no § 1º do art. 81 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 2º Somente será admitido o reconhecimento de perdas nas operações registradas nos termos da legislação vigente. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003).

O dispositivo normativo acima transcrito traz comando explícito que determina a aplicação, às operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora da bolsa, de todas as normas aplicáveis às operações semelhantes realizadas em bolsa. Existe,

portanto, uma determinação legal para aplicar as regras analisadas no “VI” também para a CSLL.

(...)

Conforme exposição realizada no “item IV” deste Acórdão, a regra prevista no art. 299 do RIR/99 também é aplicável à CSLL. Também são aplicáveis à CSLL as normas que tratam das operações realizadas em mercado de liquidação futura contidas na Lei nº 8.981/95, como demonstrado no “item VII”. A primeira determina que somente as despesas necessárias à atividade da empresa são dedutíveis. A segunda, que as perdas decorrentes das operações realizadas no mercado de liquidação futura, ainda que desnecessárias (especulação), são dedutíveis no limite dos ganhos auferidos em operações de mesma natureza.

Trata-se de um conflito aparente de normas que pode ser facilmente resolvido pelo princípio da especialidade. A regra prevista pelo art. 299/RIR é uma regra geral, e somente pode ser aplicada diante da inexistência de norma específica.

Conclui-se, portanto, que o art. 299 do RIR/99 não se aplica no caso de perdas nas operações com Derivativos, haja vista a existência de norma específica.

(...)

Sendo assim, considero que as operações realizadas pelo contribuinte possuem caráter especulativo.

Partindo deste ponto, a Fiscalização concluiu que as despesas declaradas pelo contribuinte não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL por não serem necessárias à atividade da empresa. Fundamentou, sua alegação, no art. 299 do RIR/99.

O contribuinte, na impugnação, defendeu a tese de que o art. 299 do RIR/99 não seria aplicável à CSLL.

Conforme exposto no “item IV” deste Acórdão, entendo que o art. 299 do RIR/99 também é aplicável à CSLL. No entanto, tal dispositivo não é aplicável para as perdas decorrentes de operações realizadas no mercado de liquidação futura, conforme já demonstrado no “item VIII”, haja vista a existência de norma específica. Considerando que as operações realizadas pelo contribuinte neste caso concreto não podem ser caracterizadas como hedge, a dedução das perdas é limitada ao valor dos ganhos em operações da mesma natureza.

A Fiscalização constatou que não houve qualquer ganho nas operações realizadas pelo contribuinte (fls. 673):

Assim, não existindo ganhos nos anos-calendário de 2004 e 2005, as perdas incorridas deveriam ser adicionadas no Lalur e registradas e controladas na parte “B” para fins de aproveitamento em exercícios posteriores até o limite permitido em lei.

Também não consta da impugnação, tampouco dos outros documentos que compõem estes autos, qualquer comprovação de que teriam existido ganhos em operações desta natureza.

Considerando:

- a) que as operações ora sob análise não podem ser consideradas como hedge;
- b) que a dedução das perdas nas operações ora sob análise é limitada ao valor dos ganhos em operações de mesma natureza;

c) que, no caso concreto, não existem ganhos neste tipo de operação, conclui-se que as perdas declaradas pelo contribuinte não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Contra a fundamentação da DRJ no ponto, a recorrente defendeu que as vedações às deduções indicadas no art. 13 o art. 299 do RIR/99 não seriam aplicáveis à CSLL, tendo apresentado os seguintes argumentos:

Da leitura dos comandos acima, já se infere de plano que não há qualquer vedação legal para a dedução de despesas decorrentes de operações com derivativos realizadas em CETIP, independentemente de serem ou não necessárias.

Com efeito, as regras legais que regulam a incidência do IRPJ não são auto-aplicáveis na determinação da base de cálculo da CSLL.

Conforme mencionado, as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas à base de cálculo da CSLL, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento para esses tributos, ele o fez expressamente.

Sendo assim, comprovado que a Impugnante realizou operações com derivativos junto a CETIP durante os anos de 2004 e 2005, e que em decorrência delas, incorreu em perdas, é inequívoco o seu direito de deduzi-las do cálculo da CSLL.

No entanto, conforme acima exposto, verifica-se que o artigo 299 do RIR/99 não se aplica à CSLL, logo, não faz sentido o seguinte argumento utilizado pela DRJ:

"Sabe-se que o artigo 299 do RIR/99 considera como dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa. O artigo 13 da Lei nº 9.249/95, aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL, ao determinar que as despesas por ele descritas são indedutíveis, ainda que necessárias, aplica a regra do artigo 299 do RIR/99 também à CSLL. Se assim não fosse, não haveria necessidade, para a CSLL, da ressalva que consta no final do artigo 13 da Lei nº 9.249/95."

Porém, tal argumento é falacioso, uma vez que a ressalva prevista ao final do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 refere-se tão somente ao IRPJ, em nada sendo aplicável à CSLL.

(...)

Pois bem. As operações com derivativos realizadas durante o período autuado encontram-se devidamente comprovadas pelos registros CETIP que acompanharam a impugnação, sendo reconhecido, pelo próprio Agente Autuante, que tais operações resultaram em perdas, tal como especificado em cada uma das operações acima, no próprio Termo de Verificação Fiscal que acompanha os autos de infração lavrados.

Assim, é inequívoco que a Recorrente cumpriu as únicas condições exigidas para a dedução, da base de cálculo da CSLL, de despesas com perdas em derivativos, quais sejam, a prova das operações, e a consequente apuração e contabilização de perdas.

De acordo com o entendimento da DRJ, tendo em vista que as operações realizadas pela Recorrente não podem ser caracterizadas como hedge, a dedução das perdas é limitada ao valor dos ganhos em operações da mesma natureza, aplicando-se, portanto, o comando normativo previsto na Lei nº 8.981/95, tal como determinado pelos artigos 28 e 71 da Lei nº 9.430/96.

Discute base de cálculo e não contesta a afirmação de que não se trata de hedge de cobertura.

(...)

Desta forma, as deduções previstas no artigo 76 da Lei nº 8.981/95 devem ser aplicadas apenas na apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ), em nada afetando, por ausência de previsão legal no, a base de cálculo da CSLL.

(...)

Portanto, nem toda limitação à dedução de despesa ou perdas que afetam a base de cálculo do IRPJ, afetam a base de cálculo da CSLL, sendo que apenas aquelas limitações para as quais haja, expressa previsão legal, devem ser levadas à cabo pela fiscalização.

Com efeito, verifica-se que para as perdas objeto dos presentes autos inexistente determinação legal para a adição de tais valores na base de cálculo da CSLL. Cumpre observar que a DRJ pretendeu aplicar no caso concreto o disposto no artigo 28 da Lei nº 9.430/96, que estende à CSLL algumas das normas contempladas na referida lei para o IRPJ, especificamente dos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 26, 55 e 71.

No entanto, dentre os artigos acima destacados, nenhum deles limita a dedução das perdas ocorridas em mercado de liquidação futura ao valor dos ganhos em operações da mesma natureza.

Desse modo, considerando que, em nenhum momento, a fiscalização questionou a efetividade das despesas incorridas pela Recorrente na CETIP, muito ao contrário, as afirmou e reconheceu textualmente, impõe-se o cancelamento da respectiva exigência da CSLL, eis que cumpridas todas as exigências legais para as deduções indevidamente glosadas. [Grifos nossos]

Entendo que assiste razão à recorrente, como passo a expor.

No ponto, necessário citar e transcrever os dispositivos legais invocados tanto na decisão recorrida quanto no recurso voluntário

Lei nº 9.249/95

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

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

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

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto

se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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

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

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

VII - das despesas com brindes.

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

Note-se que o mencionado art. 47 da Lei nº 4.506/64 é a base legal das despesas necessárias do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

A aplicação para a CSLL de normas de **apuração e de pagamento** relativas ao IRPJ, é dada pelo art. 57 da Lei nº 8981/95:

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) [Grifos nosso]

Como se infere, o dispositivo citado é claro ao estipular que as normas do IRPJ que se aplicam à CSLL são aquelas relativas à apuração e pagamento, permanecendo em vigor as normas que determinam a base de cálculo e as alíquotas.

A base de cálculo da CSLL, por sua vez, é dada pelo art. 2º Lei nº 7.689/88:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Com efeito, não é demais lembrar que apenas nos casos em que existir previsão legal expressa, é que se poderá aplicar norma de IRPJ à CSLL.

As normas de apuração da base de cálculo do IRPJ que se aplicam à CSLL, dessa forma, encontram previsão no art. 28 da Lei nº 9.430/96:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

Ao contrário do que preconiza a decisão da DRJ, não se aplica ao caso concreto a Instrução Normativa SRF nº 25/2001, destinada ao IRPJ apenas. Como leciona Cleonimo dos Santos, *“considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.”*¹

Isso significa que as regras relativas à base de cálculo da CSLL é que devem ser tomadas em consideração no caso concreto, e não aquelas dirigidas ao IRPJ sem observar as distinções existentes entre as bases de cálculo desses tributos.

Destaco que, à época da apuração dos fatos tributáveis, ou seja, em 31/12/2004 e 31/12/2005, vigia a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispunha sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Vejam-se os dispositivos relativos ao caso concreto:

Seção III Dos Ajustes do Lucro Líquido Das adições

Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, devam ser computados na determinação do resultado ajustado.

§ 1º Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - o resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

II - o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período, se não computado em conta de resultado contábil;

III - o valor de qualquer provisão, exceto as previstas no art. 45;

IV - o valor das despesas de que trata o art. 43;

V - os ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferência;

VI - a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, no período de apuração em que a receita for recebida, ou quando houver o resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas;

VII - os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado;

VIII - os lucros disponibilizados no exterior e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, observado o disposto no § 2º;

IX - o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, observadas as mesmas normas relativas ao IRPJ;

X - as despesas com brindes;

XI - o ganho de capital relativo à diferença entre o valor de mercado dos bens ou direitos e o valor contábil da participação extinta, em razão da devolução da participação no capital social;

¹ SANTOS, Cleonimo dos. Imposto de renda das pessoas jurídicas para contadores: (Inclui CSLL, PIS/Pasep, Cofins e Simples Nacional). 12. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019. p. 468.

XII - o valor relativo às doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, de que trata o art. 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, com as alterações introduzidas pelo art. 10 da Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991;

XIII - o valor relativo às doações e patrocínios a projetos culturais, previstos no art. 18 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.874, de 23 de novembro de 1999 e pelo art. 53 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 06 de setembro de 2001;

XIV - o valor dos juros sobre o capital próprio, pago ou creditado, que exceder o limite de que trata o art. 70;

XV - o valor das variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, relativas a operações não liquidadas no período, salvo na hipótese de opção pelo regime de competência;

XVI - o valor das variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, que foram excluídas na forma do disposto no inciso V do § 1º do art. 39, quando da correspondente liquidação da operação.

§ 2º Os lucros disponibilizados no exterior e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, excluídos dos resultados dos três primeiros trimestres, serão adicionados ao lucro contábil para fins de apuração do resultado ajustado do último trimestre do ano-calendário.

DAS EXCLUSÕES

Art. 39. Na determinação do resultado ajustado, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL e que não tenham sido deduzidos na apuração do lucro líquido;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não devam ser computados na determinação do resultado ajustado.

§ 1º Fazem parte das exclusões de que trata este artigo:

I - o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

II - os lucros e dividendos derivados de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição;

III - o valor da reversão das provisões indedutíveis, anteriormente adicionado na forma do inciso III do § 1º do art. 38;

IV - a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas;

V - o valor das variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, não liquidadas no período, salvo na hipótese de opção pelo regime de competência;

VI - o valor das variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, que foram adicionadas na forma do inciso XV do § 1º art. 38, quando da correspondente liquidação da operação.

§ 2º Os lucros disponibilizados no exterior e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deverão ser excluídos dos resultados dos três primeiros trimestres, para fins de apuração do resultado ajustado.

Seção VI Das Despesas Operacionais Dos bens não relacionados com a produção ou comercialização

Art. 43. Para efeito de apuração do resultado ajustado **é vedada a dedução:**

I - 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;

II - 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.

Subseção XI Da Avaliação de Títulos, Valores Mobiliários e outros Ativos Financeiros a Preço de Mercado

Art. 65. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo da CSLL quando da alienação dos respectivos ativos.

§ 1º Na hipótese de desvalorização decorrente da avaliação mencionada no caput, a perda será também reconhecida, para efeito de apuração da CSLL, quando da alienação do investimento.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate e a cessão dos referidos títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge.

§ 3º Os registros contábeis de que trata este artigo serão efetuados em contrapartida à conta de ajustes específica para esse fim, na forma estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 334, de 23 de junho de 2003. [Grifos nossos]

A Instrução Normativa SRF nº 334, de 23 de junho de 2003, ainda vigente, dispõe o quanto segue:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no § 6º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 35 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resolve:

Art. 1º As variações, positivas ou negativas, dos ajustes a valor de mercado de títulos, valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge, registradas pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (Bacen), instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros, somente serão computadas na base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando da alienação do respectivo ativo.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem assim a liquidação, o resgate e a cessão do título, valor mobiliário, instrumento financeiro derivativo e item objeto de hedge.

Art. 2º Na apuração dos impostos e contribuições previstos no art. 1º, os rendimentos produzidos por título ou valor mobiliário de renda fixa, bem assim os com cláusula de variação cambial, serão apropriados pelo regime de competência (curva do papel).

Parágrafo único. Quando da alienação do título ou valor mobiliário de que trata o caput, o ganho ou a perda apurado na operação será a diferença, positiva ou negativa, entre o

valor da alienação e o respectivo custo de aquisição acrescido do rendimento produzido até a data da alienação.

Art. 3º No caso de título ou valor mobiliário de renda variável, de instrumentos financeiros derivativos e de itens objeto de hedge, o reconhecimento do ganho ou da perda, para fins de tributação, ocorrerá por ocasião da liquidação da operação, observando-se que fica mantido o critério de reconhecimento da receita ou despesa apurada:

I - pela diferença, no período, entre as variações das taxas, preços ou índices contratados, no caso de operações de swap e de contratos que produzam efeitos semelhantes;

II - pela diferença entre o valor final contratado e o preço à vista do bem ou direito na data da contratação, no caso de operações a termo;

III - pela soma algébrica dos ajustes diários ocorridos no mês, no caso de operações em mercados futuros.

Art. 4º As contrapartidas das variações, positivas ou negativas, dos ajustes a valor de mercado, dos ativos financeiros a que se refere o art. 1º, deverão ser registradas em conta ou contas próprias instituídas pelo Bacen, Susep e Agência Nacional de Saúde (ANS).

§ 1º Os valores dos ajustes registrados serão revertidos, em contrapartida à conta de ativo a que se referir, sempre que houver a necessidade de registrar novo ajuste decorrente da marcação a mercado.

§ 2º Opcionalmente ao que dispõe o §1º, a pessoa jurídica poderá efetuar o registro por diferença, para mais ou para menos, de acordo com a variação apurada, na mesma conta de ajuste.

§ 3º A pessoa jurídica deverá manter controles extracontábeis suficientes à disposição da Secretaria da Receita Federal contendo, no mínimo, as seguintes informações para cada título ou valor mobiliário:

I - valor patrimonial, desdobrado em custo de aquisição, ágio ou deságio, rendimentos auferidos, ajuste ao valor de mercado e perdas permanentes;

II - resultado do período, desdobrado em rendimentos auferidos, ajuste ao valor de mercado e perdas permanentes.

§ 4º A pessoa jurídica deverá manter controles extracontábeis suficientes à disposição da Secretaria da Receita Federal contendo, no mínimo, as seguintes informações para cada instrumento financeiro derivativo:

I - valor patrimonial, desdobrado em custo de aquisição, acrescido dos rendimentos auferidos e ajuste ao valor de mercado;

II - resultado, desdobrado em rendimentos auferidos e ajuste ao valor de mercado.

Art. 5º O valor do imposto ou contribuição pago a maior por eventual reconhecimento de variação positiva a valor de mercado, no período de 30 de abril a 31 de julho de 2002, poderá ser compensado pela instituição de acordo com as normas previstas na legislação vigente.

Parágrafo único. Opcionalmente, a variação positiva de que trata este artigo poderá:

I - ser acrescida ao custo de aquisição do ativo financeiro, no período subsequente ao do seu reconhecimento;

II - ter sua respectiva reversão deduzida até o limite do valor anteriormente tributado, no caso de posterior desvalorização do ativo objeto da operação.

Como se observa, as Instruções Normativas relativas à CSLL permitiam o reconhecimento da perda nas operações de swap, sem as limitações impostas ao IRPJ no que diz com a exigência de que as perdas fossem tomadas por despesas necessárias à atividade empresarial para fins de dedutibilidade.

Reitero que não se podem aplicar para a CSLL as regras destinadas à tributação do IRPJ sem observar as distinções que há relativamente à base de cálculo destes tributos, sabidamente distintas.

Exatamente nesse sentido há diversos julgados deste CARF, dentre os quais destaco os seguintes:

Numero do processo: 12898.001543/2009-12

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue May 03 00:00:00 BRT 2016

Data da publicação: Wed Jun 08 00:00:00 BRT 2016

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE. A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. **IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.** [Grifo nosso]

Numero da decisão: 9101-002.310

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, dado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (Relatora), Marcos Aurélio Pereira Valadão, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado). (Assinado digitalmente) CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente (Assinado digitalmente) ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora (Assinado digitalmente) HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO - Redator Designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, HÉLIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente Convocado), ANDRÉ MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, NATHALIA CORREIA POMPEU, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Nome do relator: ADRIANA GOMES REGO

No caso acima, ainda que a hipótese fática seja distinta, o entendimento em relação à aplicação de normas do IRPJ à CSLL é válido, como se vê das razões apostas pelo Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo Redator Designado para o voto vencedor:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados. A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda. Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Outros casos abordam especificamente a questão ora controvertida, como se infere dos seguintes:

Numero do processo: 13808.001859/00-75

Turma: Terceira Câmara

Seção: Primeiro Conselho de Contribuintes

Data da sessão: Wed Aug 08 00:00:00 BRT 2007

Data da publicação: Wed Aug 08 00:00:00 BRT 2007

Ementa: IRPJ. DEDUÇÃO DE PERDAS DE SWAP. ANO-CALENDÁRIO 1996. As perdas decorrentes de operações de swap são dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos, segundo disposição expressa do art. 76, § 4º, da Lei 8.981/95. IRPJ. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. A ocorrência de postergação de pagamento do imposto em função da infração indicada pela fiscalização deve ser devidamente comprovada pelo contribuinte e não apenas alegada. **CSLL. DEDUÇÃO DE PERDAS DE SWAP. ANO-CALENDÁRIO 1996. A limitação à dedução das perdas em operações de swap decorre de comando legal direcionado específica e unicamente à sistemática de determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, não se aplicando à apuração do resultado do exercício, sobre o qual incide a CSLL.**

Numero da decisão: 103-23.135

Decisão: ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da CSLL, nos termos do acórdão e voto que passam a integrar o presente julgado.

Matéria: IRPJ - AF - lucro real (exceto omissão receitas pres.legal)

Nome do relator: Aloysio José Percínio da Silva

Numero do processo: 15956.000339/2008-50

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Nov 25 00:00:00 BRST 2014

Data da publicação: Wed Feb 11 00:00:00 BRST 2015

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2003, 2004 PERDAS. A legislação da contribuição social sobre o lucro não determina, na apuração de sua base de cálculo, a adição das perdas verificadas em aplicações financeiras e das perdas com multas de trânsito.

Numero da decisão: 1201-001.126

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em INDEFERIR as preliminares de decadência e de inovação cometida pela DRJ de origem e, no mérito, em NEGAR provimento ao recurso de ofício e em DAR provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Rafael Vidal de Araújo - Presidente (documento assinado digitalmente) Marcelo Cuba Netto - Relator Participaram do presente julgado os Conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior e Luis Fabiano Alves Penteado.

Nome do relator: MARCELO CUBA NETTO

De forma bastante elucidativa o Conselheiro relator expôs o equívoco recorrente de se pretender aplicar normas do IRPJ à CSLL indistintamente:

2) Da Base de Cálculo da CSLL

A autuação foi realizada com base na equivocada idéia de que o art. 57 da Lei nº 8.981/95, abaixo transcrito, estabelece a identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

No entanto é pacífico o entendimento deste Conselho segundo o qual a mencionada norma não estabelece identidade entre as bases de cálculo dos mencionados tributos. O que a norma prescreve é a identidade entre a forma de tributação entre eles. Nesse sentido, se o contribuinte apurar lucro real trimestral, deverá apurar também trimestralmente a base de cálculo da CSLL com base no lucro líquido ajustado. Por outro lado, se o contribuinte optar pelo lucro real anual, a apuração da CSLL também deverá ser realizada anualmente, com base no lucro líquido ajustado. O mesmo vale se a opção for pelo lucro presumido o lucro presumido.

Isso não significa, de forma alguma, identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, as adições e exclusões ao lucro líquido determinadas ou autorizadas pela legislação do IRPJ não são necessariamente as mesmas determinadas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

No caso sob exame a autoridade fiscal entendeu serem indedutíveis da base de cálculo da CSLL: (i) as perdas líquidas verificadas em operações no mercado de renda variável, e; (ii) as despesas com multas de trânsito.

Em relação ao IRPJ o art. 76, § 4º, da Lei nº 8.981/95, de fato limita a dedutibilidade das perdas ao montante dos ganhos auferidos no mercado de renda variável. Acaso o valor das perdas supere o valor dos ganhos, a diferença deve ser, em regra, adicionada na determinação do lucro real.

Mas a legislação da CSLL, ao contrário, não determina que seja feita essa adição.

Assim, há que se analisar se existe norma específica que determine sejam as perdas havidas em operações de *swap* adicionadas à apuração da CSLL, e se existe previsão legal de que somente perdas consideradas despesas necessárias possam ser deduzidas.

Como se observa, as Instruções Normativas relativas à CSLL permitiam o reconhecimento da perda nas operações de *swap*, sem as limitações impostas ao IRPJ no que diz com a exigência de que as perdas fossem tomadas por despesas necessárias à atividade empresarial para fins de dedutibilidade.

Reitero que não se podem aplicar para a CSLL as regras destinadas à tributação do IRPJ sem observar as distinções que há relativamente à base de cálculo destes tributos, sabidamente distintas.

Assim, entendo que assiste razão à recorrente, de modo que o recurso deve ser provido.

Por fim, há que se indicar que a maioria do colegiado votou pelo provimento do recurso pelos fundamentos apresentados na declaração de voto do Conselheiro Paulo Henrique Figueiredo.

Assim, os fundamentos que orientam a decisão do colegiado são aqueles da declaração de voto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar e arguida, e, no mérito, DOU PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Tendo acompanhado integralmente a Conselheira Relatora no seu voto relativo à preliminar de nulidade do lançamento, considero necessário expressar os fundamentos que me levam a acompanhá-la apenas pelas conclusões em relação à decisão de mérito.

1 DA NULIDADE PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA

Como relatado, a controvérsia restante nos autos se refere, exclusivamente, ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), já que não houve insurgência por parte da Recorrente em relação à exigência relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Pois bem, no Auto de Infração de fls. 649/654, foi constituído crédito tributário de CSLL em relação à Recorrente, apontando-se a infração de “FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL”, com base no “Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88”, “Art. 10 da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; e Art. 37 da Lei nº 10.637/02”. Não há nada no referido documento, portanto, que aluda à existência de falta de adição de valores na apuração da CSLL ou de glosa de despesas desnecessárias. É verdade que se aponta que o detalhamento da infração constaria de “Termo de Verificação Fiscal”.

Já no referido Termo (fls. 661/674), há duas acusações. A primeira, na qual se trata exclusivamente da legislação referente ao IRPJ, sem qualquer menção à CSLL, aponta-se que:

Da interpretação da norma legal, sobre a dedutibilidade das perdas incorridas com derivativos com swap e no mercado a termo de moeda, constatamos que a dedução dessa despesa está limitada aos ganhos auferidos nas mesmas operações.

Assim, não existindo ganhos nos anos-calendário de 2004 e 2005, as perdas incorridas deveriam ser adicionadas no Lalur e registradas e controladas na parte "B" para fins de aproveitamento em exercícios posteriores até o limite permitido em lei.

Em uma segunda constatação, aí sim, com menção expressa à CSLL, foca-se na necessidade das despesas, para fins de dedutibilidade na apuração. Conclui-se que:

Como não houve as contas patrimoniais a serem protegidas contra riscos decorrentes de variações cambiais e, tão-pouco, a comprovação do registro das operações de derivativos com Swap, concluímos que as operações foram meramente especulativas e desnecessárias à atividade da empresa, pois, os fatos descritos configuram que o contribuinte não obedeceu ao disposto no art. 1º do art. 299 do RIR/99 para que fossem consideradas dedutíveis.

Na decisão recorrida, inicialmente, aponta-se que a necessidade, nos moldes do art. 299 do RIR/99 é condição válida tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, além do que, para ambos os tributos, deve-se respeitar as indedutibilidades previstas no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. A referida análise está correta e guarda consonância com a acusação fiscal. Ainda que o (des)acerto desta necessidade ser apreciado.

A partir daí, porém, a decisão recorrida mantém o lançamento relativo à CSLL com base na limitação constante do art. 76, §4º, da Lei nº 8.981, de 1995. Invoca, para tanto, o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se de absoluta inovação aos fundamentos do lançamento fiscal.

Como visto acima, a limitação das deduções das perdas ao valor dos ganhos em operações de mesma natureza foi a fundamentação do lançamento apenas em relação ao IRPJ. Para a CSLL, o relevante para a autoridade fiscal foi o fato de que as operações financeiras realizadas pela Recorrente seriam meramente especulativas e, portanto (nas suas conclusões), desnecessárias à atividade da empresa.

No Acórdão *a quo*, então, analisa-se a dedutibilidade das perdas em relação à CSLL, com base, não no art. 299 do RIR/99, mas no referido art. 76, §4º, da Lei nº 8.981, de 1995:

Conforme exposto no “item IV” deste Acórdão, entendo que o art. 299 do RIR/99 também é aplicável à CSLL. No entanto, tal dispositivo não é aplicável para as perdas decorrentes de operações realizadas no mercado de liquidação futura, conforme já demonstrado no “item VIII”, haja vista a existência de norma específica.

Considerando que as operações realizadas pelo contribuinte neste caso concreto não podem ser caracterizadas como *hedge*, a dedução das perdas é limitada ao valor dos ganhos em operações da mesma natureza.

A Fiscalização constatou que não houve qualquer ganho nas operações realizadas pelo contribuinte (fls. 673):

Assim, não existindo ganhos nos anos-calendário de 2004 e 2005, as perdas incorridas deveriam ser adicionadas no Lalur e registradas e controladas na parte "B" para fins de aproveitamento em exercícios posteriores até o limite permitido em lei.

Também não consta da impugnação, tampouco dos outros documentos que compõem estes autos, qualquer comprovação de que teriam existido ganhos em operações desta natureza.

Considerando:

- a) que as operações ora sob análise não podem ser consideradas como *hedge*;
- b) que a dedução das perdas nas operações ora sob análise é limitada ao valor dos ganhos em operações de mesma natureza;
- c) que, no caso concreto, não existem ganhos neste tipo de operação, conclui-se que as perdas declaradas pelo contribuinte não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Trata-se, portanto, de completa inovação praticada pela autoridade julgadora, que macula de nulidade a decisão recorrida, por violação ao direito de defesa da Recorrente, conforme art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É que a Recorrente apresentou na sua Manifestação de Inconformidade (fls. 677/692), argumentos de defesa voltados a atacar a acusação da autoridade fiscal que tinha relação com a CSLL. Ou seja, a desnecessidade das perdas com as operações de *swap*, com base nas disposições do art. 299 do RIR/99. Veja-se, neste sentido, o título do único tópico da peça de insurgência que ataca o mérito do lançamento fiscal, e a sua conclusão:

III.1 — INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 299 DO RIR/99 NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

(...)

Destarte, com o respaldo da própria Receita Federal do Brasil, e de precedentes do Conselho de Contribuintes, não sendo aplicável o art. 47 da Lei n. 4506/64, consolidado no art. 299 do atual Regulamento do Imposto de Renda, à determinação da base de cálculo da CSLL, deve-se reconhecer a licitude da dedução de todas as perdas incorridas pela Impugnante nas operações realizadas em CETIP durante os anos de 2004 e 2005.

Desse modo, considerando que, em nenhum momento, a fiscalização questionou a efetividade das despesas incorridas pela Impugnante na CETIP, muito ao contrário, as afirmou e reconheceu textualmente, impõe-se o cancelamento da respectiva exigência da CSLL, eis que cumpridas todas as exigências legais para as deduções indevidamente glosadas.

A decisão recorrida, porém, afasta a aplicação direta do art. 299 do RIR/99, e centra-se nos limites previstos no art. 76, §4º, da Lei nº 8.981, de 1995, matéria em relação à qual a Recorrente não foi chamada a se defender.

Neste sentido, é nula a referida decisão, porém o vício não a atinge integralmente, mas apenas em relação à matéria de mérito, já que a preliminar de nulidade foi adequadamente enfrentada.

2 DA PROCEDÊNCIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não obstante, considero desnecessário e improdutivo, no caso sob análise, reconhecer a nulidade acima abordada, já que é possível, desde já, decidir favoravelmente à Recorrente a matéria de mérito. Tal procedimento encontra amparo no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235:

Art. 59. São nulos:

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Afirmo isso porque considero bastante clara a improcedência do argumento lançado no Termo de Verificação Fiscal. Ora, o fato de a operação de *swap* não se revestir das características de uma operação de *hedge* não torna indedutíveis, automaticamente, as perdas a ela relacionadas com base do art. 299 do RIR/99.

Valho-me das premissas fáticas apresentadas pela Relatora:

- a) Com a impugnação, foram juntados os registros dos contratos na CETIP, o que foi reconhecido no acórdão ao afirmar que “Certo é que, no curso do procedimento fiscal, o contribuinte não apresentou o registro das operações na CETIP. No entanto, o fez quando da apresentação da impugnação (fls. 711/715).” Assim, entendo que a questão da comprovação e registro das operações se encontra superada;
- b) A recorrente sofreu perdas em operações de swap, sem que tenha havido qualquer ganho;
- c) As operações de swap realizadas foram entendidas pela decisão recorrida como hedge especulativo, ou seja, as operação não se destinaram à cobertura – fato contra

o qual a recorrente não se insurgiu, nem na impugnação e tampouco em seu recurso voluntário;

- d) A discussão limita-se à apuração da base de cálculo da CSLL, e à dedutibilidade de despesas incorridas em mercado de liquidação futura, cujas regras não se identificariam com aquelas aplicáveis ao IRPJ.**

A questão, portanto, é que não existe legislação que determine a desnecessidade e indedutibilidade das perdas relacionadas às operações de *swap* de caráter especulativo, na base de cálculo da CSLL. Pelo contrário, sendo, efetivamente, uma operação de tal modalidade, trata-se de uma aplicação financeira de renda variável, plenamente compatível com o objetivo de obtenção de lucro próprio das atividades empresariais, e dotada da aleatoriedade própria de tal forma de investimento. A única possibilidade para indedutibilidade das perdas tratadas no presente processo seria a comprovação de que as operações apontadas continham simulação, para mascarar outros tipos de negócios ou outros propósitos, algo que não é aventado no lançamento de ofício.

Neste sentido, Andrade Filho (2018, p. 359), ao tratar das consequências do não reconhecimento da finalidade de proteção a uma operação:

A descaracterização de uma operação rotulada como hedge – em virtude da ausência de finalidade de proteção – não significa que as perdas experimentadas pelo sujeito passivo sejam inteiramente não dedutíveis com base no critério geral de ausência de necessidade da perda. Se não há o que proteger ou não há exigência de proteção, não há hedge senão apenas sob o ângulo formal ou nominal, e, se não há hedge, não se aplicam as regras pertinentes a tais operações, de modo que a dedução das perdas far-se-á com base nos critérios gerais de dedutibilidade previstos na legislação tributária. Em circunstâncias como estas – em que não há algo a proteger – o contrato de aplicação deve ser tratado como uma forma normal de obtenção de lucros financeiros, salvo se houver, em cada caso, circunstâncias que indiquem a ausência desse propósito de obter ganhos. Havendo o propósito de obtenção de ganhos, as perdas tornam-se normais porque de correm da álea ou do jogo econômico. A especulação, afinal, faz parte da álea: quem constrói uma fábrica não tem garantia alguma de que terá lucro: o lucro é um resultado e este pode ser favorável ou desfavorável de acordo com as circunstâncias. Afinal, parece razoável supor que ninguém em perfeito juízo queira perder dinheiro; todavia, muitos correm riscos de perder quando perseguem ganhos, e o mercado de capitais é o lócus adequado para isto.²

As disposições contidas no art. 76, §4º, da Lei nº 8.981, de 1995, aventadas na decisão recorrida (em, já apontada, inovação em relação à autuação) não afastam totalmente a dedutibilidade, apenas a limitam ao valor das perdas nas operações de mesma natureza. Ainda assim, tal limitação, estabelecida para o IRPJ, não tem aplicação à CSLL, conforme reconhecido na Solução de Consulta Cosit nº 198, de 2014, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
RENDA VARIÁVEL. PERDAS. DEDUÇÃO.

As pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ com base no lucro real poderão deduzir da base de cálculo da CSLL as perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, sem a limitação imposta pelo § 4º do art. 76 da Lei nº 8.981, de 1995.

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, arts. 57, 72 e 76. Instrução Normativa RFB nº 1.022, de 2010.

A não aplicação fica mais explícita no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2018, no qual é reconhecido que a adição ao lucro líquido das “perdas em aplicações financeiras de renda variável de que tratam os arts. 72 a 74 da Lei nº 8.981, de 1995, que ultrapassem os ganhos auferidos nas operações da mesma espécie, conforme previsto no §4º do art. 76 da lei mencionada” não se aplica à CSLL.

Neste sentido, recente decisão do CARF:

CSLL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA ADIÇÃO À SUA BASE DE CÁLCULO DE PERDAS EM OPERAÇÃO DE HEDGE.

Nem todos os ajustes impostos ao IRPJ aplicam-se indistintamente à CSLL. No caso concreto, não há previsão legal de adição à base da CSLL do valor de perdas em cobertura cambial que foram descaracterizadas com tal pela fiscalização, pois referida regra legal somente é aplicável ao IRPJ, sendo inclusive reconhecida pela própria RFB por meio de Solução de Consulta (Solução de Consulta COSIT nº 198/2014). (Acórdão nº 1301-004.082, de 17 de setembro de 2019, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

Fica evidente, portanto, o equívoco da acusação fiscal relacionada à CSLL, mas, com a devida vênia, não pelas razões apresentadas pela Relatora, que firma-se, precipuamente, em normas aplicáveis às operações de *hedge*.

3 CONCLUSÃO

Isto posto, superando a nulidade parcial do Acórdão recorrido, suscitada de ofício, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo