



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

Processo n° 16682.720281/2010-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.067 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente Vale S/A
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006

Ementa:

CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Amoldam-se a verdadeiras provisões os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, assim, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO: a) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, no ponto relativo à dedutibilidade da amortização do ágio da base tributável da CSLL, vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e

Processo nº 16682.720281/2010-17
Acórdão n.º 1301-001.067

S1-C3T1
Fl. 531

Carlos Augusto de Andrade Jenier; b) por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, no ponto relativo à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base tributável da CSLL. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Contra o contribuinte Vale S/A. foi lavrado, em 22 de dezembro de 2010, auto de infração para exigência de crédito tributário referente à Contribuição Social sobre Lucro Líquido relativa a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

Segundo descrito no auto de infração, as irregularidades que o motivaram foram: (i) falta de adição, para apuração da base de cálculo, da parcela referente a Ajustes por Diminuição no Valor dos Investimentos Avaliados pelo PL (prevista em linha específica na DIPJ; tanto na apuração da CSLL quanto na apuração do Lucro Real) e, (ii) falta de adição, na apuração da base de cálculo, da parcela correspondente aos tributos e contribuições que se encontram com a sua exigibilidade suspensa.

Conforme dá notícia o Termo de Verificação Fiscal que integra o Auto de Infração, a ação fiscal teve origem em inconsistência apurada por consulta interna aos sistemas informatizados da Receita Federal, representada pelo fato de o contribuinte ter efetuado as adições na apuração do lucro real, mas não tê-lo feito na apuração da base de cálculo da CSLL.

Antes da lavratura do auto de infração, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e explicar detalhadamente a razão do procedimento adotado (não ter adicionado para fins de CSLL os valores adicionados para fins de IRPJ).

Em atendimento, o contribuinte trouxe cópia dos balancetes acumulados, cópia das fls. do LALUR que demonstram a apuração do lucro real acumulado mês a mês, e esclareceu que os valores não foram adicionados por entender que não há base legal para exigir tal adição.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade faz referência à legislação que entendeu aplicável, dando destaque aos artigos 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, 57 da Lei 8.981/95, 28 da Lei nº 9.430/96 e 2º, § 1º, alínea “c” da Lei nº 7.689/88, e conclui que cabe à fiscalização adicionar os tributos suspensos por decisão judicial e os ajustes por diminuição do valor dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.

Em impugnação tempestiva, o interessado diz ter agido em estrita consonância com os preceitos da legislação comercial e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, bem como, subsumido ao postulado contábil da consistência, e que as exigências não encontram respaldo na legislação e normas contábeis aplicáveis à espécie.

Com relação à primeira infração, diz que o montante indicado pela fiscalização diz respeito à amortização de ágio decorrente de participação societária na empresa Belém Administrações e Participações Ltda. - CNPJ 27.819.986/0001-82, e que a autoridade fiscal não considerou o fundamento do procedimento da impugnante. Aduz que não existe fundamentação legal para se estender à CSLL o tratamento da amortização de ágio dado ao IRPJ, e que o seu procedimento está de acordo com a Instrução Normativa nº 247/1996, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Sobre a segunda infração, alega que: (a) o art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, que enumera as adições e as exclusões a serem procedidas no cálculo da CSLL, não arrola a adição de tributos com a exigibilidade suspensa; (b) a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa é expressa para o IRPJ, mas “não existe dispositivo legal equivalente aplicável à CSLL”, sendo que o art. 108 do CTN veda a aplicação de analogia para proposição de regras de dedutibilidade; (c) a obrigação tributária se configura com a ocorrência do fato gerador, sendo impossível qualificá-la como “provisão”, que com esta não se confunde; (d) a natureza da obrigação tributária não se altera quando a sua exigibilidade é suspensa, e o tributo constitui despesa desde que se torna devido, ainda que suspensa a sua exigibilidade.

A Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente a exigência, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO. DIMINUIÇÃO NO VALOR DOS INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Os ajustes por diminuição do valor em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, adicionados ao cálculo do lucro real, devem ser adicionados também à base de cálculo da CSLL.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa são indedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Ciente da decisão em 28 de março de 2011, o contribuinte ingressou com recurso em 25 de abril, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como visto do relatório, duas são as questões a serem analisadas neste recurso, a saber: (a) Se os ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, adicionados a base de cálculo do lucro real, devem ser adicionados também à base de cálculo da CSLL e, (b) se os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa são indedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Inicialmente, registro, com a devida *vênia*, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

Como se vê, não procede os argumentos despendidos pela r. decisão recorrida para manter a exigência da CSLL, ao argumento de que os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa devem ser adicionados na sua base de cálculo.

Passo a analisar a primeira infração.

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689/99.

Pois bem. Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício.

Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa Belém Administrações e Participações Ltda. - CNPJ 27.819.986/0001-82.

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. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Mencionem-se os seguintes precedentes:

Ac. 103-22.749

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº8.981/1995 - 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.

Ac. 107-07.315

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO- BASE DE CÁLCULO ADIÇÕES- ILEGALIDADE- ART. 57 — LEI Nº 8.981/95 — INAPLICABILIDADE. A adição à base de cálculo da CSSL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei nº 8.981/95, pois tal dispositivo 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.

Acórdão nº: 103-22.113

CSLL. BASE DE CÁLCULO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. Inexiste previsão legal para inclusão da amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

Quanto à segunda infração, após profundas reflexões alterei meu entendimento inicial a respeito da matéria, e convenci-me de que tais valores têm a natureza de despesas incorridas, para as quais não há previsão expressa, na legislação da CSLL, de sua indedutibilidade.

Peço vênia para transcrever a “Declaração de Voto” da ilustre Conselheira Karen Jureidini Dias, proferida no julgamento do recurso especial que foi objeto do Acórdão 9101-01.214, Sessão de 18 de outubro de 2011, cujas razões bem espelham meu entendimento.

“(…)”

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541/92 determinam que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa não são dedutíveis na apuração do lucro real, verbis:

“Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto- Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia”.(GN)

Posteriormente, o artigo 41, caput e § 1º, da Lei nº 8.981/95, também tratou do assunto:

"Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial".

Não houvesse a previsão acima transcrita, que torna indedutível, para fins de apuração do lucro real, os tributos com exigibilidade suspensa, pergunto se pelas demais normas contábeis e fiscais, os tributos com exigibilidade suspensa deveriam ser deduzidos do lucro real (base do IRPJ). Para responder esta indagação, penso que devemos perquirir se o tributo ou contribuição vencido e não pago, em razão da suspensão da exigibilidade, é despesa ou provisão.

Segundo definição da própria Receita Federal ("perguntas e respostas do IRPJ"), as "provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da Prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro". A provisão corresponde a uma expectativa de obrigação que poderá, com certo grau de gravidade, ocorrer no futuro. Esta conclusão já é excludente da possibilidade das obrigações existentes se incluírem na classe das hipóteses conotativas de provisão.

Também rechaçando a hipótese de tratar tributo vencido e quantificado por expressa determinação legal como provisão, a Deliberação CVM nº 489, de 03/10/2005, que aprovou o pronunciamento do IBRACON NPC n. 22, define provisão como um passivo de prazo ou valor incertos. Lembro que a suspensão da exigibilidade não torna incerto o valor apurado pelo contribuinte e declarado em obrigação acessória. Também não fica alterado o prazo de vencimento do tributo.

Sobre este aspecto, de se imaginar que um contribuinte declara o tributo em DCTF (documento hábil à confissão da dívida) e informa a suspensão da exigibilidade. Após algum tempo a tutela jurisdicional é revogada, não obstante a lide não esteja definitivamente julgada. Nesta hipótese, o contribuinte deverá pagar o débito com juros, computado desde a data do seu vencimento (o que demonstra que o prazo não é alterado), sob pena de ser executado.

Daí pergunto: o tributo já apurado e cuja exigibilidade está suspensa, seja ou não por depósito, corresponde a uma obrigação? Penso que não existe controvérsia a este respeito, seja em face do conceito de provisão definido pela própria Receita Federal e em deliberação CVM, excluindo esta hipótese das provisões e, portanto, reconhecendo como obrigação legal; seja em face da própria sistemática do direito positivo que reconhece a obrigação tributária como legítima, até que outra

norma a retire do sistema. Só não se trataria de obrigação tributária se não houvesse sua formalização por instrumento competente, o que não se confunde com a mera suspensão da exigibilidade desta obrigação. Tanto é obrigação legal que a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento para prevenir a decadência, quando o tributo estiver com a exigibilidade suspensa e não for objeto de constituição adequada pelo particular.

O tributo é devido ex lege. A lei entra no ordenamento jurídico e goza de presunção de validade até que outra norma a expurgue do sistema. Com efeito erga omnes ou inter partes, a norma só é expurgada do sistema por meio de outra norma, no caso, decisão administrativa ou judicial transitada em julgado. Ou seja, até que se verifique uma decisão transitada em julgado, a obrigação existe e sobre a constituição do respectivo tributo é inclusive poder-dever da administração tributária cuidar. A suspensão da exigibilidade impede tão somente a inscrição em dívida e os atos coatores de cobrança, reiterando-se, inclusive, que, com exceção do montante depositado judicialmente, correm juros moratórios até o pagamento ou final deslinde da questão.

Ora, se sob o manto do regime de competência o que importa é a ocorrência e liquidez da obrigação e não o seu pagamento, como também se verifica em relação ao critério de reconhecimento das receitas, um tributo devido, que deixa de ser recolhido em razão da suspensão da exigibilidade, não se configura em uma provisão, mas sim, em uma obrigação legal, em que o tributo continua devido, mesmo com a suspensão da exigibilidade.

Neste ponto, vale lembrar as considerações feitas pelo então ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, no Acórdão nº 10809.660, de 13/08/2008, em que se verifica situação semelhante:

Qual a conduta correta de um auditor fiscal ao verificar a falta ou insuficiência de pagamento e de declaração para com o PIS e a COFINS nos períodos objeto de discussão judicial?

Por exercer atividade vinculada à Lei deve o preposto do Fisco lavrar os competentes autos, efetuando o lançamento de ofício.

A resposta é óbvia, pois a situação descrita caracteriza infração às legislações de regência das citadas contribuições.

Ora, se existe lei tributária em vigor e a ação judicial ainda não transitou em julgado, o contribuinte possui uma obrigação tributária em seu Passivo.

No ano calendário de 2001 vigia o regime de competência para a dedutibilidade de despesas com obrigações tributárias.

E, o presente caso, medida liminar e sentença concedida nos autos de medida cautelar inominada, não se enquadra nas hipóteses de exceção à regra geral.

Assim sendo, concluo pela dedutibilidade, na apuração do lucro real, da despesa objeto da autuação.”

Ao contrário das provisões que têm a dedutibilidade restrita, no caso de obrigação legal, a dedutibilidade é a regra. É bem verdade que o Direito Tributário, não obstante ser um direito de sobreposição, pode atribuir efeitos fiscais diversos aos fatos jurídicos, mas, neste caso, por óbvio que o efeito diverso deve estar expresso na lei. Vale dizer, o Direito Tributário comumente toma por materialidade fatos, atos e conceitos pré definidos juridicamente, podendo apenas atribuir-lhes conseqüências diversas. Noutra giro, uma obrigação legal com valor e prazo certo não se torna provisão, mas esta obrigação pode ser indedutível, para fins fiscais, se a norma tributária assim determinar. É exatamente o que ocorreu com o advento da Lei nº 8541/92 e da Lei nº 8.981/95. Ora, a própria Lei n. 8.981/95 admite que os tributos e contribuições são dedutíveis do lucro real, independentemente do pagamento, em razão do regime de competência, excepcionando o tratamento fiscal – dedutibilidade para quando houver suspensão da exigibilidade. Não fosse a dedutibilidade in casu a regra geral aplicável, não haveria que existir disposição de exceção específica!

Muito bem, partindo da premissa de que o tributo ou contribuição devidamente constituído, ainda que com a exigibilidade suspensa, é uma obrigação legal e não preenche os pressupostos para se enquadrar como provisão; e, da premissa de que a norma tributária pode atribuir-lhe efeito fiscal diverso, se assim expressamente determinar, resta investigar se as normas citadas, que vedam a dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real, aplicam-se também para efeito de apuração da base da Contribuição Social sobre o Lucro.

Por certo que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas, porém, tal discussão surge em razão do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que assim dispõe:

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.

Ou seja, destaca-se que para a CSLL, aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Interpretando tal dispositivo, entendo que cada tributo possui sua própria base de cálculo, inclusive quanto à dedutibilidade,

sendo certo que, quando a lei expressamente determinar, as regras serão as mesmas. Noutro giro, se a própria norma referenciada estabelece que são mantidas as individualidades de base de cálculo e alíquotas, por certo que ao determinar que se identificam as formas de apuração do IRPJ e da CSLL, a lei não autorizou a confusão do critério de apuração com a determinação da base de cálculo. Ora, se devem ser mantidas as determinações específicas concernentes à base de cálculo, convenci-me que a regra de exceção correspondente à indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa para fins de IRPJ, não se aplica à base de cálculo da CSLL.

Com relação à interpretação do artigo 57, da Lei n. 8.981/95, válido citar as conclusões extraídas do voto do Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, no acórdão nº 140100.058, as quais peço vênia para reproduzir:

Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu caput, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da determinação do lucro real, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o caput tratam da incidência da regra do § 1º do art. 41 para a determinação da base de cálculo da CSL

O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são mantidas a base de cálculo e as alíquotas da CSL, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei introduziu diversas alterações na determinação da base de cálculo da CSL, entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1º, retrodescrito. Se a lei (art. 57, caput) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, caput, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concludível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que seria forçoso se concluir, com identidade de razões, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só

entraria vigor a partir de certa data a questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento ab absurdo, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

Por estas razões é que divergi do ilustre relator, manifestando-me pelo provimento do Recurso Especial do contribuinte”.

Logo, já tendo me manifestado da mesma forma que os Ilustres Conselheiros acima nas vezes em que fui instado a se manifestar sobre a matéria, sou pelo provimento do presente recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de outubro de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Voto Vencedor

Como se depreende do resultado do julgamento, o Colegiado, divergindo do entendimento esposado pelo Ilustre Conselheiro Relator, decidiu manter, na íntegra, o lançamento tributário, eis que julgou procedentes as infrações imputadas à contribuinte fiscalizada.

Conforme muito bem relatado, a autoridade fiscal, analisando a Declaração de Informações do ano-calendário de 2005 (DIPJ/2006) apresentada à Receita Federal, constatou que, embora o tenha feito para fins de determinação do lucro real, a contribuinte não adicionou os valores correspondentes a TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa e a AJUSTES POR DIMINUIÇÃO DO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PL na apuração da base de cálculo da CSLL.

Para o Colegiado, os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV do Código Tributário Nacional, representam despesa indedutível para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL, eis que incerta e dependente de manifestação futura acerca da sua própria existência.

Como reforço para tal entendimento, sintetizo, abaixo, as conclusões trazidas pela Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo, reproduzido nos autos do processo administrativo nº 19740.000234/2008-87.

1. não obstante o disposto nos arts. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que estenderam à CSLL as normas de apuração e de cálculo do IRPJ, a base de cálculo da contribuição em referência continua regida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e legislação posterior;

2. não se pode aplicar à CSLL, de forma automática, as adições e exclusões previstas para o imposto de renda pessoa jurídica;

3. a restrição prevista no parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, que impede a dedução, na determinação do lucro real, dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa, não pode servir de único fundamento para a não aceitação dessa mesma dedução na apuração da base de cálculo da contribuição;

4. não obstante, a letra “c” do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, na redação que lhe foi dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, dispõe que, na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o resultado do período-base será ajustado pela adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;

5. o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ressaltando as que expressamente nomina, veda, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedução de qualquer provisão;

6. os tributos e contribuições que se encontram com a sua exigibilidade suspensa têm natureza de provisão, eis que revelam obrigação incerta, dependente de evento futuro; e

7. os valores deduzidos na apuração do resultado do exercício a título de tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, observado o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A questão, como se vê, não diz respeito exatamente à aplicação de disposição legal própria do imposto de renda à contribuição social sobre o lucro líquido, mas, sim, de identificação, a partir da interpretação da disposição expressa, da natureza da obrigação revelada pelos tributos e contribuições que se encontram com a exigibilidade suspensa, se provisão, eis que incerta, ou despesa incorrida.

Penso que a única razão capaz de impedir a dedução dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa reside exatamente no fato de a lei ter concebido que, neste caso, os valores registrados contabilmente refletem verdadeiras provisões.

Nessa linha, suspensa a exigibilidade por força de mandamento legal, a obrigação perde o atributo de certeza, ficando dependente de pronunciamento futuro, seja judicial, seja da própria Administração.

Destaco que o lançamento tributário contestado, embora tenha se servido de outras disposições legais, tomou por base as disposições do art. 2º da Lei nº 7.689/88 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, não se apoiando, tão-somente, no preconizado pelo art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Reproduzo, por pertinente, fragmentos do pronunciamento do ilustre jurista Ricardo Mariz de Oliveira, transcrito nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90 (acórdão nº 101-96.423), acerca da questão que ora se aprecia.

"(...) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o conseqüente trato legal.

(..)"

No que diz respeito a não adição dos denominados AJUSTES POR DIMINUIÇÃO DO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PL, releva

destacar, de início, que, embora o Ilustre Relator tenha depreendido dos autos que o valor que não foi adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL refere-se à amortização contábil de ágio decorrente de participação societária, a imputação feita pela Fiscalização, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 446), tomou por base o consignado pela autuada na linha 10 da Ficha 9A da Declaração apresentada à Receita Federal.

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão “*decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração*” dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Amparado em tais fundamentos, decidiu o Colegiado NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado