



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721060/2012-10
ACÓRDÃO	1202-001.609 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM QPAR S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM LUCROS DA PRÓPRIA CONTROLADA EM PERÍODOS POSTERIORES.

Os prejuízos de períodos anteriores sofridos por sociedades no exterior, controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, podem ser compensados com os lucros auferidos pela própria controlada em períodos posteriores, desde que devidamente escriturados pela Controladora no Brasil.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

As normas que restringem a amortização do ágio são aplicáveis tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Felipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2007 e 2008. Imputa-se à Recorrente as seguintes condutas: (i) não computar lucros auferidos no exterior no Lucro Real e na apuração da base de cálculo da CSLL; e (ii) insuficiência de recolhimento de CSLL.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passa-se a transcrever o relatório integrante do acórdão recorrido.

A Demac – Rio de Janeiro (RJ) formalizou autos de infração contra a interessada para exigir-lhe Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juntamente com os consectários legais, pelo total de R\$ 3.942.824,54.

A autuada – Brakem Qpar S.A., CNPJ 09.017.802/0001-89 –, que já foi denominada Dapean Participações S.A. e Quattor Participações S.A., sucedeu por incorporação as sociedades empresárias Quattor Química S.A. (CNPJ 03.880.493/0001-90) e Fasciatus Participações S.A. (CNPJ 09.038.025/0001-59). A Quattor Química S.A. já era sucessora por incorporação da sociedade Quattor Químicos Básicos S.A. (ex-Petroquímica União S.A., CNPJ 61.632.964/0001-47).

O regime de tributação adotado pela contribuinte para os períodos autuados foi o do lucro real anual.

A fiscalização identificou desrespeito pelo art. 25 da Lei 9.249/95 quando a contribuinte deixou de adicionar lucros auferidos no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, nos anos-calendários 2007 e 2008. O art. 7º da IN SRF 213/02 pontifica que a contrapartida do ajuste do valor do investimento em filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior, avaliado pelo método de equivalência patrimonial, deve ser registrada na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil. A sucedida Quattor Químicos Básicos não teria tributado integralmente no Brasil o lucro auferido por sua controlada no exterior Common Industries Ltd.

O autuante apontou outra infração: recolhimento/declaração de CSLL a menor em 31/5/08, tendo em vista divergência no valor da contribuição calculada em decorrência da incorporação da empresa Fasciatus Participações S.A. pela Dapean Participações S.A. (antiga denominação da autuada), considerando que as variações patrimoniais verificadas na primeira entre o dia 31/5/08 e a data da efetiva incorporação seriam absorvidas pela segunda.

A contribuinte foi intimada dos autos de infração em 03/12/12 e apresentou impugnação em 27/12/12.

A impugnante pede o cancelamento integral das autuações fiscais lavradas no âmbito do IRPJ e da CSLL, inclusive os juros e a multa de ofício. As principais questões que levanta podem ser assim resumidas:

1) Quanto à glosa da despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL:

- Em memórias de cálculo da CSLL apresentadas à autoridade fiscalizadora, a impugnante adicionou equivocadamente a amortização de ágio sobre investimentos. O lançamento de ofício foi baseado na informação apresentada e não na DIPJ, que consignaria os dados corretos. Não há disposição no ordenamento jurídico que determine a adição efetivada. A glosa carece de fundamento legal. O art. 57 da Lei 8.981/95 não tem o condão de legitimar a imposição, pois as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Conselho de Contribuintes corrobora o entendimento da defesa.

2) Quanto à tributação dos lucros de controlada no exterior:

- Os prejuízos auferidos no exterior em períodos anteriores devem ser compensados com o lucro auferido no exterior em 2007, ainda que inexistam controles no livro razão e no Lalur, pois a lei não prevê essa condição. O PL da controlada apontava a existência de saldo de prejuízos acumulados. A mera ausência de informação não pode obstar o legítimo exercício de um direito.

- A autoridade lançadora utilizou o lucro da controlada no exterior do ano-calendário 2008 sem considerar os efeitos dos resultados contabilizados de equivalência patrimonial e a sua efetiva exclusão nas base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Havendo tributação sobre o resultado, ela só poderia recair sobre a parte do lucro auferido no exterior que ainda não foi tributado: a tributação ocorreria sobre a diferença entre o lucro auferido no exterior pela controlada (sem considerar a variação cambial) e a totalidade do resultado positivo de equivalência patrimonial contabilizado, excluídos integralmente das bases de cálculo da CSLL e do IRPJ da controladora. A fiscalização partiu da premissa não comprovada de que as diferenças dos resultados de equivalência patrimonial consignados na DIPJ, comparadas com os saldos contábeis, seriam exatamente equivalentes.

- Não houve disponibilização dos lucros. A exigência está calcada na ficção jurídica de que os lucros auferidos em determinada data estariam

automaticamente disponibilizados, em função do que dispõe o art. 74 da MP 2.158-35/01.

- Os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados em 2007 e 2008 seriam maiores que a pretensa exigência fiscal. Não há falar em exigência de quem nada tem a pagar, mas a receber; tampouco haveria guarida para a aplicação de multa de ofício. A desconsideração das antecipações efetuadas afronta o art. 150, § 3º do CTN.
- O lançamento não observou a recomposição das deduções incentivadas na apuração do IRPJ – se o tributo é aumentado, também deveriam ser os limites de deduções admitidas sobre o IRPJ devido (Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Operação de Caráter Cultural e Artístico, Fundo da Criança e do Adolescente, Atividade de Caráter Desportivo e todas as outras que foram consignadas na Ficha 12 da DIPJ).
- A multa e os juros moratórios são inexigíveis quando constituídos após o ato sucessório de incorporação, sob pena de violação dos arts. 112, 129, 132 e 137 do CTN e do princípio da legalidade. Créditos tributários constituídos até a data da sucessão não podem ser imputados ao sucessor, exceto eventuais tributos surgidos após a data da sucessão, desde que se refiram a obrigações surgidas até o evento sucessório.
- A exigência de juros de mora sobre a multa punitiva é indevida. O art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96 só contempla a incidência de juros sobre débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições, mas não abarca a penalidade pecuniária.

A impugnação foi julgada improcedente, nos termos do acórdão nº 10-65.650 - 1ª Turma da DRJ/POA, assim ementado.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2007, 2008 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os juros de mora incidentes sobre as multas de ofício não devem ser apreciados no âmbito do processo administrativo-fiscal porque não são constituídos pelo lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO AVALIADA PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO.

A contrapartida do ajuste de investimento no exterior em controlada, avaliado pela equivalência patrimonial deve ter registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil. O acréscimo patrimonial obtido a partir desse ajuste constitui renda da empresa brasileira.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM LUCROS DA CONTROLADORA NO BRASIL.

Os prejuízos de períodos anteriores sofridos por sociedades no exterior, controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil não podem ser utilizados para compensar lucros auferidos pela controladora.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. CONSIDERAÇÃO NA AUTUAÇÃO.

O aproveitamento do saldo negativo de IRPJ na autuação depende da disponibilidade do crédito alegado.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONECTIVOS LEGAIS.

A incorporação pressupõe a assunção pela incorporadora de todas os direitos e obrigações da sociedade sucedida, incluindo-se a responsabilidade pelos débitos tributários cujo fato gerador tenha ocorrido até a data do ato de incorporação, acrescidos dos demais consectários legais.

INCENTIVOS FISCAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.

Não há previsão legal para que deduções incentivadas sejam efetuadas no lançamento de ofício ou no processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão de mérito prolatada para o IRPJ constitui prejulgado na decisão de auto de infração decorrente, na medida em que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Data do fato gerador: 31/05/2008 ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

O direito de amortizar o ágio com fundamento na previsão dos resultados de exercícios futuros não se aplica à CSLL.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando em síntese:

- (i) A infração de recolhimento insuficiente de CSLL não merece prosperar por não existir previsão legal que determine a adição de despesa correspondente à amortização de ágio sobre investimento na base de cálculo da CSLL.
- (ii) Quanto à infração relativa à tributação de lucros de controladas no exterior, a Recorrente alega:
 - a. Ter direito à compensação de prejuízos auferidos no exterior em períodos anteriores com o lucro auferido no exterior em 2007;
 - b. O art. 74, da MP nº 2.158-35 de 2001 veicula ficção jurídica ao determinar a data de disponibilidade dos lucros auferidos no exterior para fins de incidência de IRPJ e CSLL e deve ser afastado por contrariar o art. 43 do Código Tributário Nacional.

- (iii) Por fim, alega que a Fiscalização deveria ter procedido à recomposição das deduções incentivadas na apuração do IRPJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Passa-se à análise dos argumentos trazidos pela Recorrente em seu recurso voluntário.

1 INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CSLL

Quanto à infração de falta/insuficiência de recolhimento de CSLL, consta do Termo de Verificação Fiscal que:

Em relação à empresa Fasciatus Participações S/A (CNPJ: 09.038.025/0001-59):

O contribuinte forneceu o Protocolo de Incorporação e Justificação da Fasciatus Participações S/A (Incorporada) pela Dapean Participações S/A (Incorporadora) celebrado em 11 de junho de 2008. O item 7 do referido protocolo determina que as variações patrimoniais verificadas na Incorporada entre o dia 31 de maio de 2008 e a data da efetiva incorporação serão absorvidas pela Incorporadora.

O contribuinte forneceu o Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Fasciatus Participações S/A (CNPJ: 09.038.025/0001-59) do período de janeiro de 2008 a junho de 2008, onde constatamos divergências com os valores reportados na Ficha 17 – Cálculo da Contribuição sobre Lucro Líquido da DIPJ 2008 (ND 1859876) – evento: incorporação/incorporada.

A divergência refere-se à linha amortização de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, o contribuinte, (fl. 62), afirmou tratar-se de um equívoco na apuração da base de cálculo da CSLL no período, onde deixou de ser adicionado à base.

Dessa forma, o contribuinte, (fls. 115), procedeu à adição no Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na

coluna Amortização do Ágio – Petroquímica União S/A. no valor de R\$ 2.129.139,95. Tal montante também está demonstrado na coluna adições do LALUR, parte A de 31/05/2008, cujo valor, à época, foi oferecido à tributação. (...)Lavramos o TIF nº 02 solicitando que o contribuinte confirmasse os valores descritos no quadro acima, preparado com os dados obtidos no Demonstrativo de Apuração da CSLL dornecido pelo contribuinte, (fls. 168/170), referente À extinta Fasciatus Participações S/A.

Em resposta, o contribuinte afirmou, (fls. 171/182), que o valor correto da base de cálculo da CSLL, bem como da contribuição apurada, são aqueles declarados na DIPJ do período.

As respostas preparadas pelo contribuinte a partir do Termo de Reintimação Fiscal nº 2 foram assinadas por outro representante legal, que não considerou as bases de cálculo da CSLL da Fasciatus Participações S/A já fornecidas pelo contribuinte anteriormente, relativo ao período de janeiro de 2008 a maio de 2008.

Em resumo, as empresas tributadas pelo lucro real, e quando o Imposto de Renda é calculado sobre lucro real, seja em apuração trimestral ou anual, ou mesmo por estimativa com a utilização de balanço de suspensão ou redução, a CSLL é apurada sobre a base de cálculo, se positiva, resultante do ajuste do lucro ou prejuízo contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária.

Os demonstrativos de Apuração das Bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL de 2008 (fls. 92/118), preparados e fornecidos pelo contribuinte atendem a legislação tributária, e, portanto o montante não pago e não declarado no valor de R\$ 188.936,09 foi lançado de ofício por meio do presente Auto de Infração.

Recorde-se, portanto, no curso do procedimento fiscal, a ora Recorrente foi intimada a justificar, inclusive com a devida fundamentação legal, a não adição na Ficha 17 – cálculo da contribuição sobre o lucro líquido, referente a DIPJ 2009 (ND 1859876) na linha amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo PL, rubricados por seu representante legal. Em resposta, a Recorrente informou que:

3.2. O item 4 vem solicitar a justificativa da não adição na Ficha 17 – Cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido, referente a DIPJ 2009 na linha amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo PL. A não adição nesta ficha de apuração resume-se a um equívoco na apuração da base de cálculo da CSLL no período, onde deixou de ser adicionado à base.

Ao ser intimada a apresentar demonstrativos de apuração das bases de cálculo mensais do IRPJ e CSLL, a Recorrente procedeu à adição na linha Amortização do Ágio – Petroquímica União S/A (fls. 115).

Adições									
4.1.05.01.01	Depreciação com Parada para Manutenção	0,00	87.128,83	180.266,53	270.399,80	363.537,50	363.537,50	363.537,50	363.537,50
	Reversão de depreciação acelerada	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05.4.9.08.00	Despesas com brindes	0,00	0,00	11.257,86	11.666,95	11.666,95	11.666,95	11.666,95	11.666,95
05.4.9.04.00	Contribuições e doações	0,00	3.259,34	4.878,58	6.497,89	8.125,68	8.125,68	8.125,68	8.125,68
05.4.9.05.00	Sindicatos e associações	0,00	26.358,48	53.654,82	77.566,82	109.413,23	109.413,23	109.413,23	109.413,23
2.1.05.01.05	Provisão para frete sobre vendas	0,00	291.829,00	376.641,00	359.213,00	366.315,00	366.315,00	366.315,00	366.315,00
02.1.2.02.01	Provisão energia elétrica/gás natural	0,00	1.148.677,80	1.025.668,11	1.284.353,55	1.150.169,44	1.150.169,44	1.150.169,44	1.150.169,44
2.1.11.01.01	Provisão para consumo de matéria prima	0,00	1.076.948,96	2.953.974,20	5.261.766,57	8.197.073,66	8.197.073,66	8.197.073,66	8.197.073,66
2.1.05.01.09	Provisão para seguros sobre transportes de vendas	0,00	16.070,00	31.692,00	47.587,00	63.979,00	63.979,00	63.979,00	63.979,00
02.1.7.10.00	Provisão para juros a pagar a fornecedores	0,00	546.993,11	550.212,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02.1.7.10.00	Provisão para descontos a clientes	0,00	0,00	586.151,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.1.05.01.09	Provisão para prêmio de seguro de vida em grupo	0,00	65.400,00	43.000,00	43.687,66	42.850,00	42.850,00	42.850,00	42.850,00
2.1.05.01.09	Provisão para prêmios de seguros responsabilidade civil/seguro garantia	0,00	0,00	29.250,41	58.047,58	0,00	0,00	0,00	0,00
2.1.05.01.10	Provisão para previdência privada	0,00	0,00	94.127,57	187.790,27	93.656,39	93.656,39	93.656,39	93.656,39
05.6.3.00.00	Provisão para previdência privada	0,00	12.123,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.1.04.01.01	Amortização de Ágio - Petroquímica União S/A	469.127,33	938.254,66	1.277.483,97	1.703.311,96	2.129.139,95	2.129.139,95	2.129.139,95	2.129.139,95
Total das adições		469.127,33	4.213.043,18	7.218.258,45	9.311.889,05	12.535.926,80	12.535.926,80	12.535.926,80	12.535.926,80

Com base nas informações prestadas pela própria Recorrente, a Fiscalização entendeu por bem constituir o crédito tributário de CSLL.

Em seu recurso, a Recorrente insiste que a adição é indevida porque IRPJ e CSLL tem bases de cálculo distintas, não havendo qualquer disposição legal que determine a adição.

Importante esclarecer que não se discute nos autos do presente processo aspectos formais e materiais da amortização do ágio. A controvérsia se limite à existência de previsão legal para adição da CSLL.

Existem duas formas de interpretar a questão posta pela Recorrente: a primeira, no sentido de que o art. 13, III da Lei nº 9.249/1995 estabelece regra geral de indedutibilidade de despesas de amortização; e a segunda, no sentido defendido pela Recorrente de que inexistente fundamento legal para exigir a adição dos valores de ágio na base de cálculo da CSLL.

Apesar de não prevalecer no âmbito deste Conselho, a tese defendida pela Recorrente encontra adeptos e os julgados mais recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais foram decididos a favor da Fazenda Nacional, por maioria de votos.

Este relator, inclusive, já se posicionou a favor da dedutibilidade da amortização do ágio na CSLL por ausência de vedação legal. No entanto, considerando a inesgotabilidade da interpretação a que se refere Paulo de Barros Carvalho, é preciso manifestar uma mudança de posicionamento quanto ao tema em análise.

Ao julgar o REsp nº 2026473-SC, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negou provimento a recurso especial da ENEL BRASIL S.A., no qual a Recorrente pretendia ver reconhecida a tese defendida pela Recorrente, qual seja, antes da mudança legislativa promovida pela Lei nº 12.973/2014, as normas que restringiam a amortização de ágio seriam aplicáveis, exclusivamente, à apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real).

Em síntese, o entendimento manifestado pelo acórdão referido acima passou pela interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, 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.

Nos termos do julgado, o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 estende à CSLL as normas de apuração do IRPJ, de tal sorte serem perfeitamente aplicáveis as regras que disciplinam as alterações na apuração do lucro real, previstas nos arts. 7º e 8º da Lei n. 8.541/1992.

Prossegue aquele Tribunal, no sentido de que não assistiria razão à contribuinte, ainda que pudesse ser afastada a norma prevista no art. 57 da Lei nº 8.981/1995, uma vez que não haveria norma específica prevendo a dedutibilidade da amortização do ágio.

Veja-se abaixo excerto do acórdão do REsp nº 2026473-SC

Para o deslinde da discussão é preciso rememorar que, à época da edição do Decreto-Lei n. 1.598/1977, não existia a figura tributária da CSLL, a qual passou a ser prevista com o advento da Constituição Federal de 1988, ao ser instituída por meio da Lei n. 7.689/1988. Por óbvio, a redação do art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 poderia ser alterada para que nele constasse a CSLL, porém o legislador optou pela previsão contida no art. 57 da Lei n. 8.981/1995, que assim dispõe:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 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. (...)

De acordo com a recorrente, não obstante a previsão contida no art. 57 da Lei n. 8.981/1995, deveria o legislador ter sido expresso quanto à aplicabilidade do art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 à CSLL, a exemplo de outras situações em que houve previsão na legislação tributária. Entretanto, considero que o argumento não encontra respaldo no próprio art. 57 da Lei n. 8.981/1995, o qual é suficiente para justificar a adição dos valores relacionados ao ágio na base de cálculo da CSLL.

O montante tributável, no caso da CSLL, será definido pelo resultado do exercício social antes da provisão para pagamento do imposto de renda, previsto na demonstração do resultado do exercício da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 2º da Lei n. 7.689/1988, que trata das necessárias adições, especialmente daquela ao valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real. Vejamos:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, 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).

Arelado a isso, o art. 57 da Lei n. 8.981/1995, por sua vez, estende à CSLL as normas de apuração do IRPJ, de tal sorte serem perfeitamente aplicáveis as regras que disciplinam as alterações na apuração do lucro real, previstas nos arts. 7º e 8º da Lei n.

8.541/1992.

Com efeito, é inegável a determinação legal para que a apuração do montante devido a título de CSLL seja realizada de acordo com as normas aplicáveis ao IRPJ, sendo justamente neste momento (da apuração) em que devem ser observadas as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições e outros aspectos pertinentes aos registros contábeis.

Outrossim, ainda que fosse o caso de não observar o art. 57 da Lei n. 8.981/1995 na apuração da CSLL, cabe esclarecer que é imprescindível a previsão legal autorizando expressamente a dedução da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da referida contribuição. A necessidade de autorização legal decorre da premissa de que, em regra, a despesa não é dedutível. Portanto, a dedução não poderia ser autorizada diante do silêncio da lei, sob pena de afronta direta ao art. 111 do CTN.

De todo modo, acerca da aplicação do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é sólida em admitir as regras de dedução de despesas e custos para fins de apuração do lucro real à CSLL:

Dessa forma, apesar da CSLL se tratar de um tributo distinto e com base de cálculo distinta da adotada pelo IRPJ são plenamente aplicáveis à apuração da CSLL as normas que restringem a dedutibilidade da amortização do ágio, assim como são aplicáveis aquelas que tratam da sua permissão.

Esse entendimento decorre do art. 57 da Lei nº e da interpretação de que o termo “apuração” está relacionado ao cálculo do tributo devido, tal como conclui Cristiane Pires McNaughton no voto condutor do acórdão nº 1101-001.598.

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 dispõe que se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

O termo “apuração” está relacionado ao cálculo do quantum devido de um tributo.

Por isso, entendo que essa norma cria uma regra geral de identidade de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL que não é aplicável apenas no caso de antinomia perante previsões específicas da CSLL.

Essa norma, portanto, se acopla à legislação do IRPJ e mesmo onde o legislador não faça menção expressa a CSLL, a aplicação combinada com o artigo 57 fará com que seja destinada, também à contribuição.

A exceção, contudo, é existir norma específica de CSLL tratando sobre certo tema que venha a ser regulado pelo IRPJ por lei que deixe de citar a CSLL. Isso porque a norma geral não revoga norma especial nos termos do §2º do artigo 2º da LINDB e a regra geral de que a CSLL acompanha o IRPJ não será aplicável quando disposição específica previr o contrário.

No caso do ágio, não havia norma específica da CSLL que tratasse, de modo distintivo do tema. Nesse contexto, quando o artigo 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 veiculam previsão para o lucro real, entendo que automaticamente é aplicável para a CSLL, por conta do artigo 57 da Lei n. 8.981/95.

Por isso, aplico o mesmo entendimento exarado em relação ao IRPJ para a CSLL.

Acrescente-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem adotando entendimento nesse mesmo sentido de que as normas que restringem a amortização do ágio são aplicáveis tanto ao IRPJ quanto à CSLL. Nesse sentido, merecem destaques os acórdãos 9101-007.001, 9101-006.854, 9101-006.864 e 9101.006.893.

Por essas razões, o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse ponto.

2 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR

A Autoridade Fiscal entendeu que a Recorrente não ofereceu à tributação no Brasil dos lucros auferidos por sua controlada COMMON INDUSTRIES LTD., conforme ao que se depreende do Termo de Verificação Fiscal.

Com base nas informações descritas nos parágrafos anteriores, os lucros disponibilizados no exterior da Common Industries Ltd. Serão adicionados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e lançados de ofício, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 nos montantes de R\$ 2.781.626,49 e R\$ 1.977.838,15, respectivamente.

(...)

Desse modo concordamos em proceder ao lançamento de ofício com base na melhor informação disponível, em conformidade com os valores fornecidos e descritos nos parágrafos anteriores. Entretanto, o contribuinte demonstrou não possuir controles no Livro-Razão e no LALUR de eventuais prejuízos acumulados apurados pela Common Industries Ltd. Em suas operações nos anos anteriores, portanto não devem ser considerados em anos subsequentes.

A Recorrente, por sua vez, apresenta três argumentos para ver afastado, ainda que parcialmente, o crédito tributário constituído pelos autos de infração que dão origem ao presente processo, quais sejam: (i) compensação de prejuízos auferidos no exterior em períodos anteriores; (ii) conflito entre o art. 74, da MP nº 2.158-35 de 2001 e o art. 43 do Código Tributário Nacional; e (iii) necessária recomposição das deduções incentivadas na apuração do IRPJ.

Passa-se a analisar, isoladamente, os argumentos da Recorrente.

2.1 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS AUFERIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES

A Recorrente alega ter direito à compensar o lucro auferido pela sua controlada COMMON INDUSTRIES LTD. no ano-calendário de 2007, com o prejuízo apurado por esta mesma controlada em períodos anteriores.

O direito invocado pela Recorrente é assegurado pelo art. 4º, § 2º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.

Note-se que foi aventada no TVF a hipótese de compensação do lucro auferido pela filial COMMON INDUSTRIES LTD. no ano-calendário de 2007 com o prejuízo apurado em anos anteriores. Ocorre que a hipótese foi afastada por não ter a Recorrente controles do

Desse modo concordamos em proceder ao lançamento de ofício com base na melhor informação disponível, em conformidade com os valores fornecidos e descritos nos parágrafos anteriores. Entretanto, o contribuinte demonstrou não possuir controles no Livro-Razão e no LALUR de eventuais prejuízos acumulados apurados pela Common Industries Ltd. Em suas operações nos anos anteriores, portanto não devem ser considerados em anos subsequentes.

A Recorrente questiona a formalidade exigida pela Autoridade Fiscal e afirma que não existe lei que estabeleça a obrigação de controlar no Livro-Razão e no LALUR os prejuízos acumulados apurados por sua controlada no exterior.

Na verdade, a mesma Instrução Normativa nº 213/2002, que ampara o seu direito de compensar os prejuízos acumulados no exterior, também obriga a transcrição ou cópia das demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos seus resultados. É o que se verifica do art. 6º, § 6º da citada Instrução Normativa nº 213/2002.

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

(...)

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

Em sua impugnação a Recorrente apresentou a tradução juramentada do documento “demonstrações financeiras consolidadas em 31 de dezembro de 2008” e o seguinte conteúdo: “parecer de auditores independentes”, “balanço patrimonial consolidado”, “demonstração de resultados consolidada”, “demonstração de origem e aplicação de fundos consolidado”, demonstração da evolução do patrimônio consolidado”, “notas às demonstrações financeiras consolidadas” emitido pela Price Waterhouse Coopers.

A demonstração do patrimônio consolidado correspondente ao exercício anual terminado em 31 de dezembro de 2008 (fls. 963-964) demonstra que a controlada COMMON INDUSTRIES LTD. apresentava saldo negativo em 1º de janeiro de 2007, no valor de US\$ 1.100.521,00. Dessa forma, considerando o resultado positivo verificado no exercício de 2007, no valor de US\$ 1.570.387,00, o saldo apurado em 31 de dezembro de 2007 de US\$ 469.866.

(Em dólares americanos) -----

---	CAPITAL	RESULTADOS ACUMULADOS	PATRIMÔNIO TOTAL
SALDO EM 1º DE JANEIRO DE 2007	1.650.00	(1.100.521)	549.479
RESULTADO DO EXERCÍCIO		1.570.387	1.570.387

Doc no. 146.228(001)

p. 12

SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007	1.650.00	469.866	2.119.866
RESULTADO DO EXERCÍCIO		848.315	848.315
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008	1.650.000	1.316.181	2.966.181

Como se vê, a documentação apresentada pela Recorrente reveste-se de formalidades, uma vez que acompanhada de tradução juramentada e revela o prejuízo sofrido pela Controlada no exterior.

No entanto, não consta dos autos do presente processo qualquer registro na escrituração da Recorrente do prejuízo anterior apurado pela Controlada no exterior. Essa constatação feita pela Autoridade Fiscal não pode ser lida como uma simples formalidade e não pode ser superada sem a demonstração, por parte da Recorrente, de que o prejuízo de períodos anteriores foi devidamente escriturado.

Assim se diz, porque a participação societária em empresa no exterior deve ser registrada em conta de investimentos do ativo não circulante, de modo que, se em anos-calendário anteriores a Controlada apurou prejuízo, essa circunstância diminuiu o patrimônio

líquido da investida/Controlada e no patrimônio da Controladora deveria ter sido registrado resultado negativo de equivalência patrimonial, determinando que naquele ano-calendário houve uma redução do patrimônio líquido da controlada no exterior.

Não há o reconhecimento contábil da variação patrimonial de prejuízo na contabilidade da Controladora, que deveria estar registrado em resultado negativo de equivalência patrimonial.

A ausência do registro do resultado negativo de equivalência patrimonial representa a ausência de adição ao lucro líquido. Ademais disso, sem a prova contábil exigida pela Autoridade Fiscal, não há como confirmar a forma como os prejuízos foram registrados em anos anteriores e se foi aplicado o correto percentual de participação na controlada no exterior.

Consequentemente, não há como reconhecer o direito invocado pela Recorrente, de modo que o seu recurso voluntário não merece provimento quanto a esse aspecto.

2.2 FALTA DE DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS

A Recorrente alega que o art. 74, da MP nº 2.158-35 de 2001 criou a ficção jurídica de que os lucros auferidos numa determinada data estão automaticamente disponibilizados, o que contraria, no seu entender, o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Em que pese a sofisticação do argumento utilizado, o seu pleito não pode ser reconhecido no âmbito do processo administrativo tributário. Por mais que a Recorrente insista que a sua tese não requer a declaração da inconstitucionalidade da lei tributária, o seu reconhecimento passaria, necessariamente, pelo reconhecimento de uma afronta indireta à constituição.

Isso porque diante do alegado conflito entre as normas, o art. 43 do Código Tributário Nacional só prevalece por exercer a função de traçar normas gerais quanto ao fato gerador e base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que requer a análise da Constituição Federal.

Importante destacar que o Regimento Interno deste Conselho impede que a legislação tributária deixe de ser aplicada, exceto em alguns casos específicos.

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Ademais disso, deve-se ter em mente que o próprio art. 43, § 2º do Código Tributário Nacional estabelece que na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Dessa forma, o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse ponto.

2.3 RECOMPOSIÇÃO DAS DEDUÇÕES INCENTIVADAS NA APURAÇÃO DO IRPJ

Por fim, a Recorrente alega que as deduções efetuadas a título de incentivo, tais como de *Caráter Cultural e Artístico*, do *Fundo da Criança e do Adolescente*, da *Atividade de Caráter Desportivo* e todas as outras que a Recorrente consignou na apuração do seu IRPJ (Ficha 12A das DIPJs dos anos-calendário de 2007 e 2008), mas cuja utilização ficou limitada em função do montante do IRPJ apurado originalmente, devem ser deduzidas do imposto apurado no lançamento.

As DIPJ apresentadas pela contribuinte registram as seguintes deduções de incentivos fiscais:

Exercício 2008 (ano-calendário 2007)	
Operação de Caráter Cultural e Artístico	R\$ 1.262,011,97
Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	R\$ 394.856,67
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	R\$ 315.502,99
Atividades de Caráter Desportivo	R\$ 315.502,99
Exercício 2009 (ano-calendário 2008)	
Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)	R\$ 200.068,44

A DRJ ao analisar a impugnação, entendeu que apesar da Recorrente ter informado despesas com doações em valores superiores aos deduzidos em sua DIPJ, não constam dos autos do presente processo provas destas doações.

Constata-se que, na primeira declaração, foram deduzidos os valores máximos de 4% sobre o valor do IRPJ devido para o Programa de Caráter Cultural e Artístico e de 1% para Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente e para as Atividade de Caráter Desportivo. Em relação ao PAT, o limite de 4% não foi ultrapassado nos dois anos; dessa forma, a princípio a pretensão da contribuinte não é válida para esse programa, já que a utilização anterior não ultrapassava o limite legal.

A contribuinte informou o valor de R\$ 1.599.906,25 a título de despesas com doações e patrocínios de caráter cultural e artístico (Lei 8.313/91) e R\$ 1.339.323,17 por outras contribuições e doações. Em relação a estas últimas não é possível vislumbrar eventual prejuízo resultante da diferença em relação ao limite de dedução, uma vez que a interessada não trouxe comprovação das doações. É importante lembrar que os requerentes têm a incumbência de comprovar os fatos por eles alegados, sob pena de, não o fazendo, verem frustradas as pretendidas aplicações do direito material.

As deduções de incentivos fiscais são de adesão facultativa, cuja formalização se dá com a entrega da DIPJ. O auto de infração ou o processo administrativo fiscal não são instrumentos jurídicos apropriados para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante das deduções.

No contexto do lançamento de ofício, as deduções do imposto estão as previstas no art. 837 do RIR/99:

Art. 837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º).

Não há previsão legal para a dedução de eventuais créditos oriundos de incentivos fiscal quando do lançamento de ofício. Tal pretensão somente poderia

ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação por iniciativa do contribuinte, nos termos da legislação de regência da matéria.

Ao contrário do entendimento manifestado no acórdão recorrido, entendo que a dedução poderia ser reconhecida quando do julgamento e até mesmo no curso do presente processo administrativo, no entanto, não se pode olvidar que a Recorrente, de fato, não comprovou as doações que pretende ver deduzidas.

Dessa forma, o recurso voluntário não merece provimento quanto a esse aspecto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto