MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10283.721485/2012-45**
ACÓRDÃO	1102-002.119 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE NAVEGACAO DA AMAZONIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. APRECIAÇÃO DA PROVA. INOCORRÊNCIA.
Não é nula a decisão que enfrenta de forma motivada a matéria controvertida e os elementos probatórios apresentados. Eventual equívoco na valoração da prova constitui questão de mérito, passível de revisão em sede recursal, e não preterição do direito de defesa.

AFRMM. RECURSOS APLICADOS NA AQUISIÇÃO DE EMBARCAÇÕES. DEPRECIAÇÃO NORMAL E ADICIONAL. LIMITE DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. CSLL.
A não tributação dos recursos do AFRMM aplicados na aquisição ou amortização do financiamento de embarcações tem como contrapartida a impossibilidade de recuperação, mediante depreciação, de valor superior ao custo efetivamente suportado pelo contribuinte. O excesso de depreciação normal e adicional não representa despesa efetiva e deve ser adicionado na determinação da base de cálculo da CSLL, sob pena de dupla recuperação do custo do mesmo ativo.

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. BASE POSITIVA CONSTITUÍDA PELO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LIMITE DE 30%.

Quando o contribuinte originalmente apurou base de cálculo negativa e somente em decorrência dos ajustes promovidos pelo lançamento de ofício passou a apresentar base positiva de CSLL, admite-se o exercício, na impugnação, da faculdade de compensação de bases negativas de períodos anteriores, observado o limite de 30% previsto no art. 16 da Lei nº 9.065/95. A baixa contábil de ativo fiscal diferido não implica, por si só, extinção do correspondente estoque fiscal de base de cálculo negativa.

DOCUMENTO VALIDADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para autorizar a compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de períodos anteriores porventura disponível, limitada a 30% da base imponível, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Companhia de Navegação da Amazônia – CNA em face do Acórdão nº 14-90.711, proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, em sessão de 13 de março de 2019, que julgou improcedente, por unanimidade de votos, a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado para exigir Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativa ao ano-calendário de 2008.

A Recorrente, inscrita no CNPJ sob o nº 04.562.559/0001-66, é empresa brasileira de capital privado com sede no Estado do Amazonas, cuja atividade preponderante consiste no transporte de petróleo e seus derivados pelas hidrovias amazônicas, operando nas modalidades de cabotagem e longo curso. Em razão da natureza de suas atividades, a Recorrente é beneficiária de recursos vinculados ao Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, arrecadados pelo Governo Federal com base nas disposições do Decreto-lei nº 1.801, de 18 de agosto de 1980, e legislação posterior. À época dos fatos geradores, a Recorrente era tributada pelo lucro real anual.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A ação fiscal foi instaurada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0220100.2011.00438/00439, por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus. No curso do procedimento, a Recorrente atendeu às intimações formuladas, apresentando DACON, LALUR, balancetes e arquivos SPED Contábil referentes ao exercício fiscalizado. Em 18 de junho de 2012, apresentou demonstrativo mês a mês dos valores de AFRMM gerados e utilizados no ano-calendário de 2008, peça que consolidou os montantes centrais do litígio.

Segundo a fiscalização, os recursos relacionados ao AFRMM estavam submetidos ao regime previsto no art. 68 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no art. 402 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e na Portaria MF nº 188, de 27 de setembro de 1984. Por esse regime, as importâncias destinadas aos armadores e empresas nacionais de navegação a título de AFRMM não integram a receita bruta das vendas e serviços, sendo registradas como depreciação adicional das embarcações, de modo que o eventual excesso de depreciações normais, aceleradas e adicionais sobre o custo de aquisição do bem deve ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real.

A fiscalização verificou que, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de 2009, relativa ao ano-calendário de 2008, a Recorrente reconheceu contabilmente o montante de R$ 25.296.586,57 relacionado ao AFRMM e promoveu sua exclusão tanto na determinação do lucro real quanto na apuração da base de cálculo da CSLL. A fiscalização não contestou essa exclusão.

Na determinação do lucro real do IRPJ, a Recorrente efetuou adição no valor de R$ 11.908.478,75, correspondente ao excesso de depreciações normais e adicionais das embarcações sobre o custo de aquisição, conforme os registros da Parte B do LALUR, formado pelo somatório dos valores de R$ 7.269.654,05 e R$ 4.638.824,70, constantes nos documentos nº 7 e 8 da Impugnação, às fls. 11.168/11.216. A mesma adição, contudo, não foi realizada na apuração da base de cálculo da CSLL. A controvérsia fiscal teve origem nesse tratamento diferenciado.

Além da divergência relativa ao AFRMM, a fiscalização verificou que, para fins de apuração da CSLL, a Recorrente deixou de adicionar ao lucro líquido valores constantes da Ficha 09A da DIPJ, correspondentes a custos considerados não dedutíveis no montante de R$ 118.592,00, despesas operacionais consideradas não dedutíveis no montante de R$ 1.638.201,19 e outras adições no montante de R$ 1.091.000,00.

A base de cálculo da CSLL declarada pela Recorrente era negativa em R$ 4.623.279,10. Com a recomposição promovida no lançamento, a fiscalização apurou base de cálculo positiva no valor de R$ 10.132.992,84. Aplicada a alíquota de 9%, foi apurado o montante de R$ 911.969,36. Após a dedução de R$ 125.901,00, a fiscalização apurou CSLL devida no valor de R$ 786.068,36.

Em 29 de outubro de 2012, foi formalizado o lançamento no valor total de R$ 1.661.119,66, assim composto: CSLL de R$ 786.068,36; multa de ofício ordinária de 75% no

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

montante de R$ 589.551,27; e juros de mora calculados até outubro de 2012 no montante de R$ 285.500,03. A infração foi capitulada como apuração incorreta de resultados da CSLL, tendo como base legal, entre outros dispositivos, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, o art. 402 do Decreto nº 3.000, de 1999, a Portaria MF nº 188, de 1984, e o art. 44 da IN SRF nº 390, de 2004.

A Recorrente tomou ciência do Auto de Infração em 5 de novembro de 2012 e apresentou Impugnação em 4 de dezembro de 2012, às fls. 11.071/11.083.

Em sua defesa, sustentou, em síntese, que o art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, o art. 402 do Decreto nº 3.000, de 1999, e a Portaria MF nº 188, de 1984, disciplinavam regime específico de determinação do lucro real, aplicável exclusivamente ao IRPJ, sem estabelecer a obrigatoriedade de reprodução do mesmo ajuste na base de cálculo da CSLL. Argumentou que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas e que a inclusão de determinada parcela na base da contribuição dependeria de previsão legal específica, inexistente no caso do excesso de depreciação decorrente do regime do AFRMM. Afirmou que a circunstância de ter efetuado a adição de R$ 11.908.478,75 na apuração do lucro real não implicaria a obrigatoriedade de realizar o mesmo ajuste na base da CSLL. Subsidiariamente, sustentou que, caso fosse mantida a recomposição fiscal e apurada base positiva de CSLL, deveria ser considerado o saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores, observados os limites legais previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

Para comprovação de suas alegações, apresentou, entre outros documentos, a DIPJ/2009 como documento nº 5 da Impugnação, às fls. 11.113/11.141; o LALUR referente ao ano de 2008 como documento nº 6, às fls. 11.142/11.167; e os registros da Parte B do LALUR como documentos nº 7 e 8, às fls. 11.168/11.216.

Ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto proferiram o Acórdão nº 14-90.711, em sessão de 13 de março de 2019, julgando improcedente a Impugnação e mantendo integralmente o crédito tributário, por unanimidade de votos.

Em relação à matéria principal, a decisão recorrida entendeu que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, determinava a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração e pagamento previstas para o IRPJ. Considerou ainda que o art. 44 da IN SRF nº 390, de 2004, previa expressamente a aplicação à contribuição das normas relativas à depreciação, amortização e exaustão constantes da legislação do imposto sobre a renda. Observou que o art. 68 da Lei nº 4.506, de 1964, ao referir-se aos "efeitos de tributação" sem restringir a tributo específico, e ao mencionar elementos como receita bruta operacional, depreciação e custo ou despesa operacional — afetos à apuração da CSLL —, alcançaria também a contribuição, não obstante a CSLL sequer existir à época da edição do referido dispositivo. Apoiou-se, ainda, no art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional, para conferir às instruções normativas da Receita Federal a

natureza de normas complementares de observância obrigatória, e no art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 2011. Destacou os seguintes trechos de sua fundamentação:

> Atemo-nos, em princípio, à previsão do artigo 57 da Lei 8.981/95, a qual expressa e claramente que as normas de apuração do IRPJ são aplicáveis à CSLL. (…) Observe-se que (1) o legislador buscou neutralidade tributária para os aludidos recursos, (2) afirmando que 'para os efeitos de tributação', sem restringir a tributo específico, todavia referindo-se à receita bruta operacional, depreciação e custo ou despesa adicional, elementos afetos à apuração da CSLL, que, (3) à época, sequer existia, dada sua instituição pela Lei nº 7.689/88. Não obstante, sob qualificação do Código Tributário Nacional, artigo 100, I, há previsão específica da aplicação das regras de depreciação, amortização e exaustão, previstas na legislação do IRPJ, à CSLL, à época prescrita pela IN SRF nº 390/2004. (…) Não assiste, portanto, razão ao impugnante neste tópico.

Quanto ao pedido subsidiário de compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores, a decisão recorrida entendeu que sua utilização dependia de manifestação prévia do contribuinte e de comprovação documental do respectivo saldo. Afirmou que a compensação constitui opção do contribuinte, consoante o art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e que inexistia fundamento legal que obrigasse a autoridade fiscal a realizá-la. Examinando os documentos apresentados, a DRJ verificou, com base no balancete da conta de CSLL diferida e na Ficha 36A da DIPJ — especificamente na Linha 19, referente a Créditos Fiscais CSLL — Diferenças Temporárias — Base de Cálculo Negativa —, que o saldo ostentava o valor zero. Aplicou o ônus da prova ao contribuinte e indeferiu o pedido de conversão em diligência por entender que os autos continham elementos suficientes para a formação da convicção dos julgadores. Destacou os seguintes trechos de sua fundamentação:

> Compulsando os documentos juntados aos autos, o LALUR se restringiu às informações afetas ao IRPJ, e à Ficha 36A é perceptível ao menos coerência matemática entre a linha 20. Créditos Fiscais IRPJ – Difer. Temp. Prejuízos Fiscais, a Ficha 09 e o LALUR. Por outro lado, a Linha 19. Créditos Fiscais CSLL – Difer. Temp. Base Cálculo Negat. ostenta saldo zero. (…) Não se verifica, portanto, qualquer saldo passível de compensação, não merecendo o lançamento qualquer alteração.

O Acórdão nº 14-90.711 restou assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL.
>
> Ano-calendário: 2008.
>
> CSLL. APURAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.
>
> Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão.
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

DOCUMENTO VALIDADO

Ano-calendário: 2008.

ÔNUS DA PROVA.

Para provar algo não basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. O ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. Ausentes provas que infirmem os fatos apontados pela fiscalização, o lançamento deve prevalecer. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

A Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 18 de março de 2019 e interpôs Recurso Voluntário em 17 de abril de 2019, às fls. 11.238/11.254.

Em suas razões recursais, a Recorrente, em síntese:

1. Nulidade do Acórdão recorrido

1.1. Sustenta que a decisão de primeira instância não teria examinado adequadamente os documentos apresentados com a Impugnação, especialmente aqueles juntados como documentos nº 5 a 8, às fls. 11.113/11.216, destinados à comprovação da existência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores.

1.2. Alega que a DRJ teria considerado o saldo contábil relativo ao crédito fiscal diferido como se correspondesse ao estoque fiscal de base de cálculo negativa da CSLL, deixando de examinar as informações constantes das declarações e dos livros fiscais apresentados.

1.3. Defende que a ausência de apreciação adequada desses documentos teria comprometido a fundamentação da decisão, em afronta ao art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972.

2. Tratamento tributário dos recursos do AFRMM e da depreciação adicional

2.1. Afirma que, em razão de suas atividades, é beneficiária dos recursos do AFRMM arrecadados pelo Governo Federal, com base nas disposições do Decreto-lei nº 1.801, de 1980, e legislação posterior.

2.2. Sustenta que, no ano-calendário de 2008, reconheceu contabilmente o montante de R$ 25.296.586,57 relacionado ao AFRMM, nos termos do art. 18, §1º, da Lei nº 11.941, de 2009, e promoveu a exclusão desse valor na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme demonstrado no LALUR referente ao ano de 2008.

2.3. Assinala que a fiscalização não questionou a exclusão do montante de R$ 25.296.586,57.

2.4. Esclarece que efetuou, na apuração do lucro real do IRPJ, adição no valor de R$ 11.908.478,75, correspondente ao excesso de depreciações normais e adicionais das embarcações, formado pelo somatório dos valores de R$ 7.269.654,05 e R$ 4.638.824,70 registrados na Parte B do LALUR.

DOCUMENTO VALIDADO

2.5. Afirma que a controvérsia se restringe à pretensão fiscal de exigir a realização dessa mesma adição na apuração da base de cálculo da CSLL.

3. Ausência de previsão legal para a adição na CSLL

3.1. Sustenta que o art. 402 do Decreto nº 3.000, de 1999, e a Portaria MF nº 188, de 1984, estabeleciam regras específicas para a apuração do lucro real, somente aplicáveis para regular a composição da base de cálculo do IRPJ e não da CSLL.

3.2. Argumenta que a CSLL possui base de cálculo própria, definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, ajustada pelas adições, exclusões e compensações expressamente previstas na legislação aplicável à contribuição, e que a base da CSLL não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.

3.3. Defende que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autorizaria a transposição automática de regras materiais do lucro real para a CSLL, pois o próprio dispositivo preservaria a base de cálculo prevista na legislação específica da contribuição.

3.4. Alega que o art. 44 da IN SRF nº 390, de 2004, por sua natureza infralegal, não poderia criar nova hipótese de adição à base da CSLL sem fundamento em lei.

3.5. Invoca doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que as restrições à dedutibilidade de despesas para fins de CSLL devem estar expressamente previstas na legislação; cita precedentes do antigo Conselho de Contribuintes nos quais teria sido assentado que despesas consideradas indedutíveis pela legislação do imposto de renda não podem, por simples decorrência, ser adicionadas à base de cálculo da CSLL quando inexistente tipificação legal — designadamente os Acórdãos nº 101-94.329, nº 105-13.838, nº 101-94.070 e nº 107-07.260; e invoca a Solução de Consulta nº 144, de 17 de junho de 2011, que reconheceu não se estenderem à CSLL as limitações à dedução de perdas no mercado futuro previstas exclusivamente para o lucro real, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 546, de 19 de dezembro de 2017, que reconheceu tratamento diferenciado para fins de IRPJ e de CSLL na hipótese de participações nos lucros atribuídas a administradores empregados.

3.6. Requer o afastamento da adição de R$ 11.908.478,75 e o cancelamento integral do crédito tributário constituído.

4. Pedido subsidiário de compensação de base de cálculo negativa

4.1. Subsidiariamente, caso mantida a adição controvertida, requer que a base positiva apurada pela fiscalização seja reduzida mediante utilização do saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, observado o limite legal de 30%, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995.

4.2. Afirma que a existência do saldo estaria demonstrada na DIPJ, no LALUR e nos demais documentos apresentados com a Impugnação, e que a DIPJ constante à fl. 11.140 indicaria saldo suficiente para a extinção dos débitos discutidos.

DOCUMENTO VALIDADO

4.3. Sustenta que não teria sido possível exercer a opção pela compensação na declaração original porque a base apurada no período era negativa, tendo a necessidade de utilização do saldo surgido apenas após a recomposição fiscal promovida pelo Auto de Infração, que transformou o resultado declarado em base positiva.

4.4. Discorda, por essa razão, do entendimento da DRJ de que a ausência de utilização do saldo na declaração impediria sua consideração no lançamento.

Às fls. 11.262/11.264, a Recorrente apresentou petição para noticiar fato superveniente, consistente na prolação do Acórdão DRJ/RJ nº 12-109.447, em 7 de agosto de 2019, nos autos do Processo Administrativo nº 10283.720968/2013-11, pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro.

Segundo a Recorrente, o referido processo envolveu controvérsia análoga, relativa à exigência de CSLL decorrente da adição da depreciação adicional vinculada aos recursos do AFRMM sobre a mesma contribuinte e o ano-calendário de 2010. Afirma que, naquele julgamento, a DRJ afastou a exigência fiscal, reconhecendo que o art. 402 do Decreto nº 3.000, de 1999, trata de diferimento do imposto de renda e que não há previsão legal de adição do excesso de depreciação do AFRMM na apuração da base de cálculo da CSLL. Requer que a referida decisão seja considerada no julgamento do presente processo como elemento persuasivo acerca da interpretação administrativa da matéria.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão nº 14-90.711 em 18 de março de 2019, por meio da abertura da correspondente mensagem em sua Caixa Postal eletrônica.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 17 de abril de 2019.

Nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o prazo para interposição do Recurso Voluntário é de trinta dias contado da ciência da decisão recorrida.

Considerando a ciência em 18 de março de 2019 e o protocolo em 17 de abril de 2019, o recurso é tempestivo.

Atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Sustenta a Recorrente que o acórdão da DRJ seria nulo por não ter analisado os documentos de nºs 5 a 8 da impugnação, que comprovariam a existência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL.

A preliminar não prospera.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 comina de nulidade os atos praticados por autoridade incompetente e os despachos e decisões que impliquem preterição do direito de defesa. Nenhuma dessas hipóteses se verifica.

Com efeito, o acórdão recorrido enfrentou expressamente o argumento: examinou a Ficha 36A da DIPJ/2009, confrontou a linha 20 (créditos fiscais de IRPJ) com a linha 19 (créditos fiscais de CSLL), reproduziu o Balancete de Verificação relativo à conta 1.2.1.02.01.002 e, a partir desses elementos, concluiu pela ausência de comprovação. Houve, pois, motivação — e motivação específica sobre a documentação juntada.

O que a Recorrente verdadeiramente questiona não é a ausência de fundamentação, mas o acerto da valoração probatória realizada pela DRJ. Trata-se de matéria de mérito, e não de vício formal: o eventual equívoco na apreciação da prova é corrigível pelo efeito devolutivo do recurso voluntário, exatamente como se fará adiante, sendo desproporcional e contrário à economia processual anular decisão que enfrentou o tema para que outra o enfrente novamente.

Rejeito a preliminar.

3 MÉRITO

A tese da Recorrente é conhecida e, em abstrato, correta: as bases de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado do exercício ajustado) são distintas, e as adições ao lucro líquido para fins de CSLL dependem de previsão legal aplicável a essa contribuição, não se admitindo a extensão analógica de normas de indedutibilidade próprias do imposto de renda. É nessa linha que se orientam os precedentes colacionados às fls. 11248/11249, relativos a royalties, despesas tidas por desnecessárias e ao Programa de Alimentação do Trabalhador.

Ocorre que a premissa não se ajusta ao caso concreto. Aqui não se está diante de norma que, por razões extrafiscais ou de política tributária, limita a dedução de despesa efetivamente incorrida. Está-se diante de mecanismo que impede a dupla recuperação do custo de um mesmo ativo.

O art. 68 da Lei nº 4.506/64, cujo comando é reproduzido no art. 402 do RIR/99, estabelece regime de neutralidade composto por duas faces:

DOCUMENTO VALIDADO

- Face favorável (caput): as importâncias correspondentes ao AFRMM não integram a receita bruta de vendas e serviços;
- Face correlata (§§ 1º e 2º): essas mesmas importâncias são registradas como depreciação adicional dos navios a que corresponderem, e as depreciações relativas ao total do investimento, somadas à depreciação adicional, não poderão exceder ao custo de aquisição do bem, com controle na Parte B do LALUR (§ 3º).

A mecânica é transparente. Os recursos do AFRMM aplicados na aquisição ou na amortização do financiamento das embarcações não são tributados; em contrapartida, a parcela do custo do ativo por eles custeada é considerada antecipadamente depreciada. Se o contribuinte continuasse a deduzir integralmente a depreciação contábil calculada sobre o custo total, recuperaria duas vezes o mesmo dispêndio: uma pela receita não tributada, outra pelo encargo de depreciação. O excesso, e apenas o excesso, deve ser adicionado ao lucro líquido.

Note-se, ademais, que o art. 68 da Lei nº 4.506/64 utiliza a expressão "para os efeitos da tributação", sem restringi-la a tributo determinado, e opera sobre grandezas: receita bruta operacional, custo, despesa operacional, depreciação, que são elementos de formação do próprio resultado do exercício, e não ajustes exclusivos do LALUR.

O excesso de depreciação não é despesa: é encargo fictício. Este é o ponto central.

A base de cálculo da CSLL é "o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda" (art. 2º da Lei nº 7.689/88), apurado com observância da legislação comercial e ajustado na forma do § 1º do mesmo dispositivo. Ora, sob a legislação comercial, a depreciação é a alocação sistemática do custo do ativo ao resultado, em função da perda de valor decorrente do uso, da ação da natureza ou da obsolescência (art. 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76). Encargo de depreciação que ultrapassa o custo de aquisição do bem não corresponde a perda patrimonial alguma; é registro sem substrato econômico.

Daí decorre que a adição do excesso não é imposição da legislação do IRPJ transplantada por analogia à CSLL: é exigência da correta determinação do próprio resultado do exercício, que é a materialidade eleita pelo art. 195, I, da Constituição e pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88. Se a Recorrente pretende que a CSLL incida sobre o lucro líquido, deve aceitar o lucro líquido corretamente apurado e não um lucro líquido reduzido por encargo que excede o custo do ativo.

É precisamente aqui que os precedentes invocados no recurso se afastam do caso. Nas hipóteses de royalties, de despesas desnecessárias e do PAT, discutia-se a dedutibilidade de dispêndios efetivamente suportados pelo sujeito passivo, cuja glosa se apoiava em limite ou condição instituídos pela legislação do imposto de renda, daí a conclusão, correta, de que tal limite não repercute automaticamente na CSLL. Não é o que se passa com a depreciação que excede o custo do bem: não há dispêndio a proteger.

DOCUMENTO VALIDADO

Subsidiariamente, mesmo que se pretendesse tratar a matéria como ajuste, a conclusão não se alteraria.

O art. 57 da Lei nº 8.981/95 determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ, mantidas base de cálculo e alíquotas. As normas sobre depreciação são, por excelência, normas de apuração, e assim as tratou a IN SRF nº 390/2004, vigente à época, cujo art. 44 dispõe que se aplicam à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, excetuada apenas a depreciação acelerada incentivada.

A exceção é eloquente: excluiu-se do alcance da CSLL exatamente aquilo que tem natureza de incentivo fiscal, e não as regras ordinárias de depreciação, entre as quais se inclui o teto do custo de aquisição. Não se trata, portanto, de a Administração criar obrigação por ato infralegal, mas de ato interpretativo que explicita o conteúdo do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

Há, por fim, um argumento de coerência que reputo dirimente.

A Recorrente excluiu da base de cálculo da CSLL os R$ 25.296.586,57 recebidos a título de AFRMM, invocando para tanto o art. 402 do RIR/99 e o art. 18 da Lei nº 11.941/09 (item 21 do recurso, fl. 11244). Vale dizer: valeu-se de normas integrantes da legislação do imposto de renda e, no caso do art. 18, de norma inserida no Regime Tributário de Transição, cuja adoção, por força do art. 21 da Lei nº 11.941/09, se estende à apuração da CSLL, para obter a face favorável do regime.

Não pode, agora, recusar a face correlata do mesmo regime sob o argumento de que ela só valeria para o lucro real. Ou o conjunto normativo do AFRMM produz efeitos na apuração da CSLL, e então produz todos, ou não produz nenhum, e então a subvenção deveria ter permanecido integralmente tributada. O que não se admite é a fruição fracionada, colhendo-se a exclusão de R$ 25,3 milhões e rejeitando-se a adição de R$ 11,9 milhões.

Registro que a solução aqui adotada é, ademais, mais favorável à Recorrente do que a alternativa lógica de manter a receita na base de cálculo: a autuação, ao excluir os R$ 25.296.586,57 e adicionar os R$ 11.908.478,75, preservou o benefício líquido do incentivo.

Ademais, em petição protocolada em 16.09.2019 (fls. 11262/11264), a Recorrente noticiou como fato superveniente o Acórdão nº 12-109.447, da 12ª Turma da DRJ/RJO, proferido em 07.08.2019 no processo nº 10283.720968/2013-11, relativo ao ano-calendário de 2010, no qual se cancelaram os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Sustenta que ali se teria reconhecido "a correção dos procedimentos da Requerente" e que a manutenção da exigência nestes autos geraria insegurança jurídica, invocando o art. 5º, XXXVI, da CF/88 e o art. 112 do CTN.

A notícia é pertinente e merece exame, mas não altera a conclusão.

Decisões de Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não vinculam o CARF. Não se enquadram entre os atos do art. 100 do CTN, não constituem ato normativo nem enunciado sumular, e a eventual divergência entre turmas de primeira instância é precisamente

DOCUMENTO VALIDADO

aquilo que a instância recursal se destina a uniformizar. Por idêntica razão, não há falar em ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CF/88: não há direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada em decisão administrativa pendente de reexame necessário.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto à adição, à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008, do excesso de depreciações normais e adicionais das embarcações custeadas com recursos do AFRMM, no montante de R$ 11.908.478,75.

3.1 COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

O art. 16 da Lei nº 9.065/95 faculta a compensação da base de cálculo negativa da CSLL com o resultado ajustado de períodos subsequentes, observado o limite de 30%. A DRJ afirmou, corretamente, que se trata de faculdade do contribuinte, e não de dever de ofício da fiscalização, mas essa premissa, aplicada às circunstâncias destes autos, conduz a resultado oposto ao que se extraiu.

É que a Recorrente apurou, na DIPJ/2009, resultado negativo. Não havia, então, base positiva sobre a qual exercer a faculdade de compensar. Foi o próprio lançamento de ofício que, ao promover os ajustes, converteu a base negativa em positiva de R$ 10.132.992,94. A oportunidade material para o exercício da opção só surgiu, portanto, com a autuação, e foi exercida no primeiro momento processual disponível, a impugnação, possibilidade expressamente admitida pelo acórdão recorrido (fl. 11226).

Negar a compensação nessas condições significaria exigir contribuição sobre grandeza que a lei declara redutível, apenas porque o contribuinte não anteviu a autuação. Não é essa a solução que se extrai do art. 16 da Lei nº 9.065/95, nem se compatibiliza com o princípio da verdade material que rege o processo administrativo fiscal.

O acórdão recorrido concluiu pela inexistência de saldo a partir de dois elementos: a linha 19 da Ficha 36A ("Créditos Fiscais CSLL - Difer. Temp. Base Cálculo Negat.") e o Balancete de Verificação da conta 1.2.1.02.01.002 - "Contribuição Social Diferida", que apresentou saldo anterior de R$ 3.761.966,40 integralmente baixado no exercício.

Ambos os elementos são registros contábeis de ativo fiscal diferido, e não do estoque fiscal de base de cálculo negativa. O reconhecimento e a manutenção do ativo fiscal diferido dependem da expectativa de geração de lucros tributáveis futuros; sua baixa por prudência, conduta esperada de sociedade que vinha apurando resultados negativos, não extingue nem reduz o saldo fiscal de base negativa, que continua registrado nos controles fiscais e disponível para compensação futura. Confundir o ativo contábil com o estoque fiscal é confundir plano contábil e plano tributário.

Aliás, a ordem de grandeza confirma o equívoco: o saldo baixado (R$ 3.761.966,40) corresponde, aproximadamente, a 9% do estoque de base negativa, o que revela tratar-se justamente do tributo diferido calculado sobre ele, e não do estoque em si.

DOCUMENTO VALIDADO

O elemento probatório pertinente é outro, e consta dos autos: a Ficha 61A da DIPJ/2009 (fl. 11140), linha 03, que declara "Saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL - Atividades em Geral" no montante de R$ 42.102.264,08. Trata-se de informação prestada pela própria contribuinte ao Fisco, em declaração de caráter confessório, jamais contestada pela fiscalização que sequer teve por escopo essa matéria e sobre a qual o acórdão recorrido não se pronunciou.

Anoto, ainda, que a exigência de transcrição em livro específico não é peremptória: o art. 79, § 2º, da IN SRF nº 390/2004 dispõe que a base negativa "poderá ser transcrita no Lalur ou em livro específico", em redação facultativa.

Assim, deve ser recomposta a exigência mediante a compensação de saldos de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, observado o limite de 30% da base de cálculo apurada de ofício.

Sobre a base de R$ 10.132.992,94, a compensação alcança R$ 3.039.897,88, resultando base de cálculo de R$ 7.093.095,06, com a consequente redução do principal e, por decorrência, da multa de ofício e dos juros de mora.

A unidade preparadora deverá, na execução do julgado, (i) confirmar a existência e a suficiência do saldo de base de cálculo negativa em 31.12.2007 nos controles fiscais da contribuinte e (ii) promover a baixa do valor utilizado no respectivo estoque, evitando aproveitamento em duplicidade em períodos subsequentes.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reconhecer o direito à compensação de saldo de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, no limite de 30% da base de cálculo apurada de ofício, mantida no mais a exigência, inclusive quanto à adição do excesso de depreciações normais e adicionais das embarcações custeadas com recursos do AFRMM.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

DOCUMENTO VALIDADO