



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

Processo nº 10183.722328/2013-66
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.607 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. CONTABILIZAÇÃO.

São classificados no Ativo Não Circulante Intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, dessa forma mantém-se o lançamento nesse aspecto, sendo entretanto que se conceder de ofício os efeitos da amortização no período da autuação.

ASSESSORIA E CONSULTORIA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. RATEIO DE DESPESAS.

As despesas de assessoria e consultoria prestadas a empresas de um mesmo grupo devem ser rateadas mediante o benefício que cada uma obtenha, sendo irrelevante contrato particular entre tais empresas que determine como se dará o pagamento, principalmente se eivado de inconsistências como aconteceu no caso concreto.

CONSULTORIA TÉCNICA E PROJETOS. CONTABILIZAÇÃO.

O valor pago relativo à prestação de serviços de consultoria estratégica e projetos técnicos deve ser contabilizado no ativo não circulante.

PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS. RESERVAS DE REAVALIAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.

Cancela-se o lançamento se houver prova hábil de que os valores de provisões não dedutíveis e de realização de reservas de reavaliação tenham sido efetivamente adicionados à base de cálculo do IRPJ.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS.

A mera postergação de despesas por inobservância do regime de competência quando no caso concreto não implica em postergação de tributos ou redução indevida do lucro real em qualquer período não se torna apta a gerar uma infração fiscal com implicações tributárias.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes somente podem ser reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: 1) Considerar (item 1 do voto - glosa de custos da empresa ProcWork Informática) a amortização de 20% no ano da autuação, conforme IN nº 4 de 1985; 2) Cancelar as infrações referente aos ajustes de provisão para contingência e realização da reserva de reavaliação efetuados no 4º Trimestre, conforme resultado de diligência; e 3) Cancelar as infrações relativas aos ajustes do lucro líquido do Exercício (PPR) e estornos de PIS, Cofins e ICMS (itens 6 e 7 do voto).

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 34-32.483, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS.

Adoto o relatório constante na decisão de primeira instância:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) dos quatro trimestres de 2009. As infrações foram as seguintes:

- 1 - bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa (1º trimestre);
- 2 - dedução de despesas não necessárias (nos quatro trimestres);
- 3 - dedução de provisões não dedutíveis (4º trimestre);
- 4 - falta de adição ao lucro contábil da realização da reserva de reavaliação (4º trimestre);
- 5 - dedução de despesas relativas a estornos de créditos de PIS/Cofins (3º trimestre) e ICMS (2º e 3º trimestres) e de participação dos trabalhadores nos lucros, de períodos anteriores ao de apuração (2º a 4º trimestres de 2009).

Esse lançamento resultou em R\$ 4.844.586,76 de imposto, R\$ 3.633.440,08 de multa de ofício (75%) e R\$ 1.572.643,17 de juros (fl. 2).

Foi também lavrado o auto de infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos mesmos períodos de apuração, com os mesmos fundamentos, que resultou nos seguintes valores: R\$ 1.744.051,23 de contribuição, R\$ 1.308.038,43 de multa de ofício (75%) e R\$ 566.151,54 de juros (fl. 43).

As descrições pormenorizadas do procedimento efetuado, das infrações e dos seus enquadramentos legais, encontram-se nos autos de infração e nos demonstrativos a eles anexos.

Conforme declaração de fl. 507 e despacho de fl. 685, a ciência quanto aos lançamentos ocorreu, por via postal, em 20 de maio de 2013.

Em 18 de junho de 2013 foi protocolada a impugnação firmada por procurador, na qual, após relato dos fatos, a contribuinte, em síntese, aduz que:

- a) a despesa com aquisição de "softwares" PW.SATI e PW.SPED FISCAL são necessárias e dedutíveis, uma vez que esses programas são utilizados para a execução das atividades desenvolvidas pela empresa;
- b) as despesas com assessoria e consultoria relativas a todo o Grupo André Maggi foram pagas pela autuada, sendo ressarcida pelas demais empresas do grupo conforme a Instrumento Particular de Convênio de Recuperação de Despesas e Outras Avenças anexo, arcando efetivamente a autuada com 59,47% das despesas e não somente 14,29% como entendeu o auditor;

c) as despesas de prestação de serviços de consultoria estratégica para uma possível implementação de um "Business Plan" pagas ao Banco Rabobank International Brasil são dedutíveis, por necessárias conforme determina o art. 299 do RIR/99;

d) os pagamentos relativos aos projetos industriais elaborados pela Paulo Colpo Projeto Industriais Ltda. EPP não são investimentos e sim são despesas dedutíveis, uma vez que os projetos não tiveram continuidade e as unidades nem sequer vieram a ser construídas;

e) os valores relativos às provisões para contingências foram devidamente adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse fato é verificável na DIPJ original;

f) o valor da depreciação das reservas de reavaliação foi adicionado para obtenção do Lucro Real por meio de retificação da DIPJ em 13 de abril de 2012. Contudo, a contribuinte já havia efetuado a adição desse valor à base de cálculo do IRPJ e da CSLL na DIPJ original, conforme demonstrativo. A retificação ocorreu somente para alocar o valor à linha correta da DIPJ;

g) no caso do Programa de Participação nos Lucros e Resultados - PPR, não houve contestação do auditor relativamente aos valores, mas quanto ao ano em que se deu a dedução. Contudo, o entendimento do auditor de que as despesas deveriam ter sido deduzidas no ano-calendário 2008 e não em 2009 não tem procedência, uma vez que essa não observância do regime de competência não implicou em prejuízo aos cofres públicos. Esse o entendimento adotado pelo CARF. Ainda, se observado o regime de competência, a dedução seria menor da que ocorreu, conforme demonstrativo;

h) o mesmo raciocínio desenvolvido no item anterior também serve para os estornos de créditos do PIS/Cofins e ICMS deduzidos em 2009. Nesses casos, fica claro que o erário não teve prejuízo, mas vantagem, uma vez que nos anos anteriores não houve a dedução, com o pagamento de tributos em valor maior. Também, havendo a retificação da DIPJ para fins de adoção do regime de competência, a União teria de restituir o valor pago a maior acrescido de Selic;

i) se não forem os autos de infração considerados insubsistentes, a multa deve ser reduzida para 20%, uma vez o percentual de 75% ter caráter confiscatório.

Ao final, a impugnante requer o cancelamento dos autos de infração pelos motivos expostos e, também:

- a) suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- b) juntada posterior de documentos e provas em direito admitidas.

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/04/2009 a 30/06/2009, 01/07/2009 a 30/09/2009, 01/10/2009 a 31/12/2009

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de produção de provas por não estar demonstrada a impossibilidade de apresentação delas junto com a impugnação e as diligências ou perícias por desnecessárias.

AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. CONTABILIZAÇÃO. São classificados no Ativo Não Circulante Intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade.

ASSESSORIA E CONSULTORIA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. RATEIO DE DESPESAS.

As despesas de assessoria e consultoria prestadas a empresas de um mesmo grupo devem ser rateadas mediante o benefício que cada uma obtenha, sendo irrelevante contrato particular entre tais empresas que determine como se dará o pagamento.

CONSULTORIA TÉCNICA E PROJETOS. CONTABILIZAÇÃO.

O valor pago relativo à prestação de serviços de consultoria estratégica e projetos técnicos deve ser contabilizado no ativo não circulante.

PROVISÕES PARA CONTINGÊNCIAS. RESERVAS DE REAVALIAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. Mantém-se o lançamento se não houver prova hábil de que os valores de provisões não dedutíveis e de realização de reservas de reavaliação tenham sido efetivamente adicionados à base de cálculo do IRPJ.

POSTERGAÇÃO DE DEDUÇÕES.

Consubstancia-se em infração de ordem tributária a postergação de despesas se desse fato resultar redução indevida do lucro real.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes somente podem ser reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 713/764), repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- Em relação à primeira infração, o acórdão da DRJ não trouxe qualquer fundamento suficiente para derogar as razões de fato e de direito da Impugnação da Recorrente, limitando-a a repetir os mesmos fundamentos já lançados no Auto de Infração, o que sinaliza que não fora respeitado o princípio da motivação. Lança mão de longo arrazoado no sentido de demonstrar que as aplicações em software são necessárias às atividades da empresa e como tais deveriam ser dedutíveis;

- Reforça que as despesas com assessoria e consultoria relativas a todo o Grupo André Maggi foram de fato pagas pela autuada, porém em sede impugnatória demonstrou o equívoco do Fiscal, pois parte de tais despesas anteriormente assumidas totalmente pela Amaggi foi ressarcida pelas demais empresas do grupo conforme a Instrumento Particular de Convênio de Recuperação de Despesas e Outras Avenças anexo, arcando efetivamente a autuada com 59,47% das despesas e não somente 14,29% como entendeu o auditor. O rateio foi feito com base no faturamento e não na quantidade de empresas.

Posteriormente, anexa aos autos o que denomina “Esclarecimentos aditivo ao presente processo” e que também repisa os tópicos já trazidos no recurso voluntário sem adicionar nada de relevante ao mesmo.

O feito foi baixado em diligência através da Resolução n. 1401-000.341 para investigar infração relativa a Provisões não dedutíveis e adições não computadas na apuração do Lucro Real - realização da reserva de reavaliação (itens 3 e 4 do auto de infração).

Consta dos autos Informação Fiscal de retorno de diligência favorável ao contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Segundo relatado, faz parte da lide as seguintes infrações:

1. Custos, despesas operacionais e encargos - bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa - empresa Sonda Procwork Informática Ltda.
2. Custos, despesas operacionais e encargos - despesas não necessárias - Banco Rabobank International Brasil, Wiersholm e KPMG S/A.
- 3- Assessoria e Consultoria - investimento - Banco Rabobank International Brasil.
4. Assessoria e Consultoria - investimento - empresa Paulo Colpo Projetos Industriais Ltda. - EPP.
5. Provisões - Provisões Não Dedutíveis e Adições não computadas na apuração do Lucro Real - realização da reserva de reavaliação
6. Ajustes do lucro líquido do Exercício - adições não computadas na apuração do Lucro Real - Programa de Participação nos Lucros e Resultados - PPR.
7. Ajustes do lucro líquido do Exercício - adições não computadas na apuração do Lucro Real - Créditos Estornados de PIS/COFINS e ICMS.

1. Custos, despesas operacionais e encargos - bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa - empresa Sonda Procwork Informática Ltda

A Recorrente defende-se dessa infração alegando que a despesa com aquisição de "softwares" (PW.SATI e PW.SPED FISCAL) são necessárias e dedutíveis, uma vez que esses programas são utilizados para a execução das atividades desenvolvidas pela empresa. Esses softwares visam atender às exigências legais que implantaram a obrigatoriedade de utilização do SPED FISCAL e SPED CONTÁBIL – Sistema Público de Escrituração Digital -, instituídos pelo art. 1º do Decreto nº. 6.022/071.

Aduz ainda que sem a implantação destes Softwares é impossível a continuidade do desenvolvimento das atividades da empresa, logo são despesas necessárias, normais e usuais, foram registradas na contabilidade e, por isso, seriam dedutíveis.

Como bem colocou a DRJ nem todo desembolso efetuado pela empresa pode ser considerado despesa e nem toda despesa é dedutível.

A Recorrente insiste em combater essa infração por caminho inadequado. O fundamento da autuação foi descaracterização de despesa para enquadramento em ativo não circulante (intangível) e como tal, não poderia ser deduzido de uma única vez como se despesa fosse.

Vejamos o fundamento da autuação, nas palavras do auditor:

A) = SONDA PROCWORKINFORMÁTICA LTDA

Foi intimada (DOC 036) para apresentar as documentações referente os serviços prestados para a Amaggi, bem como os respectivos contratos.

Em atendimento ao Termo do Intimação Fiscal (036) SONDA PROCWORK INFORMÁTICA LTDA apresentou as notas fiscais de serviços referente recebimentos dos serviços prestados à Amaggi e apresentou também os respectivos contratos de prestação de serviços (DOC 037).

Inspecionando o contrato apresentado (DOC 037), ficou evidenciado que o mesmo trata-se do prestação de serviços não contínuo de informática para implantação dos módulos de imposto indiretos, imposto direto, sped fiscal da solução fiscal pw.SATI (SOFTWARES), para o grupo Amaggi conforme Anexo I do presente contrato.

SOFTWARES (DIFINIÇÕES E CLASSIFICAÇÕES CONTÁBEIS)

'De acordo com o art. 179. VI, da Lei nº 6.404/76, com as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07. serão classificados no ATIVO NÃO CIRCULANTE INTANGÍVEL:

a) = Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive fundo de comércio adquirido'.

Normalmente, o subgrupo intangível do ativo não circulante é constituído pelas seguintes contas, entre outras:

- a) = Patentes;
- b) = Licenças;
- c) = Softwares, etc.

Há que se ressaltar que alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, isto é, que são corpóreos ou tangíveis

EXEMPLOS

Software gravado em um CD: o CD é elemento corpóreo, apesar de o software ser intangível.

Nessa situação, como definir se o ativo serão tratados como 'imobilizado' em virtude dos elementos corpóreos (ou tangível), ou como intangíveis, em virtude dos elementos incorpóreos (ou intangíveis).

A regra é que 'aquele que for mais significativo determinará se o bem ficará no intangível ou no imobilizado.

As informações acima é apenas para reforçar que os valores registrados pela Amaggi como 'DESPESAS DE ASSESSORIA e CONSULTORIA '(DOC 023), referente pagamento por serviços prestados pela SONDA PROCWORK INFORMÁTICA LTDA (DOC 027) no montante de RS 264.671.52. deveria ser classificada no ATIVO NÃO CIRCULANTE (INTANGÍVEL/IMOBILIZADO).

No perguntas e respostas da FIPECAFI deixa claro essa classificação após a as modificações da nova Lei da S.A:

Um Software que está em desenvolvimento deve ser contabilizado em qual grupo do Ativo?

Se o software em elaboração for ser integrado a algum item do imobilizado, ele deve ser contabilizado em Imobilizado em Andamento (como, por exemplo, softwares para máquinas específicas). Caso esse software não seja vinculado a um imobilizado específico, ele deve ser classificado como Intangível em Andamento, dentro do grupo de Intangíveis. Entretanto, caso o software em desenvolvimento seja para comercialização, ele deve ser tratado como ativo especial, mantido no grupo de estoques.

Mesmo considerando a sistemática anterior, o tratamento para ativo seria o mesmo.

Dessa, forma mantenho a atuação, pois a dedução não poderia se dar de uma só vez, como despesas de um só período de apuração.

Entretanto, pleiteia em seu recurso que se for negado provimento a esse item que pelo menos se conceda os efeitos da amortização. De fato, se os valores glosados não correspondem a despesas dedutíveis, por outro lado é preciso reconhecer o direito de deduzir paulatinamente, a título de amortização, os gastos com essa ativação, a teor do art. do RIR/99:

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Por todo o exposto, DOU provimento parcial apenas para considerar a amortização de 20% no ano da autuação, conforme INº 4 de 1985

2. Custos, despesas operacionais e encargos - despesas não necessárias - Banco Rabobank International Brasil, Wiersholm e KPMG S/A

Segundo o autuante, os valores de despesas incorridas na conta "Assessoria e Consultoria", de pagamentos efetuados ao Banco Rabobank International Brasil, ao Wiersholm e à KPMG S/A, seriam despesas relativas ao Grupo André Maggi, que envolveria um total de 7 (sete) empresas/projetos:

1) Amaggi; 2) = Divisão Agro; 3) = Hermasa; 4) = Maggi Energia; .5) Mapitoba; 6) = Maggi Europa, e 7) Operação da Denofa S/A.

Conforme constou do seu Razão, o autuante verificou que tais pagamentos foram todos lançados **em sua integralidade** como despesas apenas da competência da Recorrente.

Foi então Intimado pela Fiscalização através do Termo de fls. 262 a apresentar justificativas a respeito do fato acima mencionado, nos seguintes termos:

Segue em anexo. Razão Contábil do Contribuinte referente pagamento de serviços de Assessoria e Consultoria extraída por amostragem levando em consideração valores relevantes para que seja apresentada a documentação que deu suporte ao registro contábil.

De acordo com a documentação apresentada em Atendimento a Termo de Intimação Fiscal, ou seja, contrato com a WIERSHOLM, KPMG E RABOBANK, fica caracterizado que são serviços contratados e prestados para o Grupo André Maggi e não apenas para o Contribuinte, em razão disto, a fiscalização irá glosar parte das despesas que pertence a outros Contribuintes do grupo, baseado no princípio contábil da ENTIDADE.

Em resposta a essa intimação, a contribuinte não apresenta qualquer justificativa para que a despesa de terceiros tenha sido apropriada integralmente pela Recorrente, apenas se preocupando em apontar as notas fiscais de prestação de serviços e fazer referência a estornos de uma forma geral.

Para melhor elucidar os fatos, eis a íntegra de sua resposta:

(...)A contribuinte foi intimada a apresentar documentação, por amostragem, que deu suporte ao registro contábil dos lançamentos efetuados na conta "Assessoria e Consultoria", conta 422510.

Tratam-se de despesas com Assessoria e Consultoria contratadas com variadas empresas, conforme documentação de suporte contida no CD em anexo (Notas Fiscais - docs. de 01 a 22).

Como se observa, a Contribuinte foi intimada a apresentar a documentação conforme planilha extraída por amostragem contida na intimação, devendo comprovar, assim, lançamentos que atingiram a importância de R\$ 3.553.525,06.

Todavia, a referida planilha anexa à intimação requisitou apenas as partidas de débito dos lançamentos contábeis. Desta forma, convém esclarecer que alguns destes lançamentos possuem uma partida de crédito, anulando o lançamento e fazendo o seu estorno.

Conforme planilha elaborada pela contribuinte, também contida no CD em anexo (doe. 23), dos lançamentos relacionados na planilha anexa à intimação, no valor total de R\$ 3.553.525,06, foram estornados lançamentos que atingem o valor de R\$ 653.385,10, perdurando, portanto, tão somente o valor de R\$2.900.139,96.

Termos em que, certa do atendimento à solicitação realizada através da intimação em epígrafe e se colocando a inteira disposição para eventuais esclarecimentos através do e-mail (...), pede e espera deferimento.

Cuiabá/MT, em 11 de março de 2013

Ou seja, nesse momento não trouxe qualquer demonstrativo de rateio, ou fixação de critério de rateio.

É nesse contexto que o Autuante tomou a iniciativa de fazer o rateio das despesas com o critério que tinha em mãos, ou seja, proporcionalizou as despesas através da quantidade de empresas/projetos e considerou como despesa necessária apenas a parte que caberia à Recorrente (14,29%), glosando o valor das demais, por entender se tratar de despesas não necessárias (despesas de terceiros).

Defendeu-se a Recorrente, mudando seu discurso apenas na fase impugnatória, alegando que as despesas com assessoria e consultoria relativas a todo o Grupo André Maggi foram pagas pela autuada, mas sendo ressarcida pelas demais empresas do grupo conforme a Instrumento Particular de Convênio de Recuperação de não somente 14,29% como entendeu o auditor.

A DRJ, por sua vez, ataca a defesa expondo a vulnerabilidade do contrato por não ter sido registrado em cartório, bem assim aponta várias inconsistências no critério de rateio efetuado, não contraditadas pela Recorrente:

Por primeiro, o instrumento particular a que se refere a impugnante está datado de 14 de dezembro de 2007 (fl. 671). Contudo não consta que tal instrumento tenha sido registrado em algum órgão para que tivesse validade em face de terceiros. Pelo que ali consta, foram assinados em três vias sendo que as convenientes eram em maior número. A cópia foi autenticada em 10 de junho de 2013.

Dessa forma, esse instrumento, por si só, não pode ser tomado como hábil a comprovar o alegado.

Demais disso, no documento denominado "Rateio da Matriz-Corporativo - critério III (Com Família)" (fl. 672 a 674), com o qual a impugnante pretendeu justificar o rateio, não constam algumas das empresas ou projetos beneficiários conforme identificado pelo auditor no auto de infração (fl. 8). Também, no rodapé desse documento (fl. 672) consta a referência (4) relativa às despesas com hangar (de valor bastante significativo), da seguinte forma: "(4) apropriado conforme horas

voadas + manutenções em 2007; os vãos realizados p/ a família e Sr. Blairo constam no percentual destinado à Amaggi".

O evidenciado demonstra que não pode ser acatado o percentual alegado pela impugnante. Pelo que se vê, consta desse percentual despesas que não seriam sequer dedutíveis.

Em primeiro lugar, deve-se ter claro que apenas porque a Recorrente arcou financeiramente com pagamento de pronto este pagamento não se transmuta em despesa. Nem todo pagamento é despesa, e nem toda despesa é dedutível.

Posto isso, o ponto teórico relevante então a ser discutido no caso concreto não passa mais pelo conceito de despesa, pois é inquestionável que parte dessas despesas não lhe pertence e isso a própria Recorrente admite implicitamente em sua defesa na medida em que apregoa um critério de rateio diferente. O que está em lide aqui, portanto, é o ataque que a Recorrente faz em relação ao critério de rateio utilizado pelo fiscal, ou por outras palavras, qual parte dessa despesa que existe efetivamente é despesa da Recorrente ou de terceiros (princípio da entidade).

Não se trata aqui, pois, de desqualificar a confecção de contratos atípicos, pois o Direito Civil os prevê. Porém, mesmo sendo empresas de um mesmo grupo econômico bem se pode aceitar o rateio de custos desde que fosse criteriosamente definido de forma a que o Fisco pudesse averiguar a sua consistência lógica e contábil.

Não foi o que aconteceu. Como se colocou retro, o contribuinte foi informado que tais despesas averiguadas através de cada um dos contratos não lhe pertenciam totalmente, pois eram direcionados a todas as empresas do grupo. E mesmo intimado a se pronunciar a respeito, quedou-se silente em relação a esse aspecto.

É nesse contexto que o fiscal fez o rateio com os elementos que tinha em mãos e proporcionalizou as despesas de consultoria pelo número de empresas/projetos destinatários desses serviços.

Tome-se como exemplo o contrato com o Probank de fls. 212:

O presente Contrato de Prestação de Serviços: de Consultoria Estratégica (o "Cê trato") é celebrado entre as seguintes partes:

(i) BANCO RABOBANK INTERNATIONAL BRASIL SA.(...)

(ii) GRUPO'ANDRÉ MAGGI LTDA., instituição constituída de acordo com as leis da República Federativa do Brasil ("Brasil"), com sede à Avenida Presidente Medici, 4269, Rondonópolis, Mato Grosso, CEP 78705-000, Brasil, e neste ato representada na forma de seus documentos societários (doravante denominada simplesmente "AMaggi"),

As partes; supra mencionadas têm entre si justo e contratado a celebração do presente Contrato, o qual será regido pela legislação brasileira e pelos seguintes termos e condições:

Do Objeto:

I. O objetó do presenté Contrato- consiste na prestação, pelo Rabobank, à AMaygi, de serviços, de consultoria estratégica destinados à elaboração de uma "Revisão Estratégica" incluindo a avaliação dos negócios atuais da AMaggi, e: avaliação de novas oportunidades de negócio (os "Serviços") Os Serviços abrangem as seguintes atividades específicas divididas em três fases principais:

Fase 1

A avaliação da situação atual da empresa:. Avaliação das: operações atuais de Caixa Descontado, Múltiplo dè Avaliação, Múltiplo de; Transação, Avaliação Patrimonial)

- a. AMaggi**
- b. Divisã**
- Agro**
- c Hermasa**
- d. Maggi Energia,**

2. Avaliação de Projetos em desenvolvimento através de. diferentes e complementares métodos de avaliação (Fluxo de Caixa Descontado, Múltiplo de Avaliação, Múltiplo de Transação)

- a. JV MARITOBA**
- b, Expansão Maggi Energia**
- c, Maggi Europa "**
- d, Operação da Denofa S.A**

Como o rateio só foi trazido à baila na fase de defesa (impugnatória), a meu ver a questão agora é de provas, isso porque a Recorrente também teria que provar que tais ressarcimentos e estorno de despesas foram feitos efetivamente em sua contabilidade. Em sua defesa apenas alega esse fato, sem trazer qualquer registro contábil demonstrando esse fato. Então o que trouxe, a meu ver não foram provas, mas meras alegações. A prova tem que estar devidamente articulada com o auto de infração, descortinando-se a partir dela de forma sucinta e objetiva todas as conexões existentes com o infração que se deseja infirmar. Esse ônus não é do julgador, mas sim da recorrente.

O que temos de prova? O contribuinte trouxe, de forma extemporânea (isso porque inexplicavelmente não o fez na fase instrutória), um contrato envolvendo apenas parte das empresas do grupo envolvidas na consultoria (apenas 3 empresas de um universo de 7 empresas/projetos - vide contrato exemplo acima), sem registro em cartório e ainda com sérias inconsistências em sua base de formação, pois incluiu nela até despesas sequer dedutíveis e, por fim, anda se utilizando de um critério que é incompatível com a situação envolvida, afinal envolveu também empresas ainda na fase de projeto, **não havendo que se falar em faturamento como critério de rateio.**

A Recorrente definiu um percentual de rateio que não tem razoabilidade de ser e não consegue fundamentá-lo, pois como utilizar o percentual de rateio que para algum dos destinatários ele seria zero, por se tratar de projetos ainda em elaboração? O fiscal, sob esse prisma, poderia até ter sido mais rigoroso e considerado indedutível toda a despesa, mas não o fez. Procedeu com a proporcionalização dos custos, utilizando-se do critério mais objetivo e justo que tinha às suas mãos, que foi o rateio em percentuais iguais para cada uma das empresas que se beneficiaram das despesas, independentemente de quem arcou com o pagamento.

Portanto, nego provimento também a este item da autuação.

3- Assessoria e Consultoria - investimento - Banco Rabobank International Brasil

Entendeu o Auditor Fiscal que os valores pagos ao Banco Rabobank International Brasil representariam uma despesa não necessária pelo fato de não estar intrinsecamente relacionada com a produção e comercialização, sendo que tais valores deveriam ter sido registrados como Ativo Não Circulante. Diante disso, glosou o valor da despesa incorrida.

Conta da descrição dos fatos, no auto de infração:

Inspecionando o contrato apresentado (DOC 033), ficou evidenciado que o mesmo trata-se de prestação de serviços de consultoria estratégica para uma possível implantação de uma 'BUSINESS PLAN' por intermédio de uma 'JOINT VENTURE' a ser constituída pela a AMAGGI e LUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A (LDC), cujo Capital Social terá a participação de 50% para cada uma das empresas.

Os valores registrados pela Amaggi como 'DESPESAS DE ASSESSORIA e CONSULTORIA ', referente pagamento por serviços prestados pela RABOBANKI (DOC 026) no montante de R\$ 625.345,88, representa uma despesa não necessária pelo fato de não estar intrinsecamente relacionada com a produção

Essa despesa faz parte da formação do Custo de Construção da nova Organização que se pretende constituir com a participação de 50% do seu Capital Social por parte da Amaggi, com isso, esses valores deveriam ser registrados pela AMAGGI como 'ATIVO NÃO CIRCULANTE' e não com despesas operacionais.

(...)

Inspecionando o contrato apresentado (DOC 035), ficou evidenciado que o mesmo trata-se de prestação de serviços para elaboração dos projetos industriais de novas unidades operacionais de:

b.1) = Abatedouro de Aves;

b.2) = Unidade de Rações; e

b. 3) = Unidade de Produção de Ovos e Pintinhos.

Os valores registrados pela Amaggi como 'DESPESAS DE ASSESSORIA e CONSULTORIA', referente pagamento por serviços prestados por 'PAULO COLPO PROJETOS INDUSTRIAIS LTDA = EPP (DOC 030) no montante de R\$ 100.000,00, representa uma despesa não necessária pelo fato de não estar intrinsecamente relacionada com a produção e comercialização.

Essa despesa faz parte da formação do Custo de Construção da nova unidade que se pretende construir (Abatedouro de Aves, Unidade de Rações e unidade de Produção de Ovos e Pintinhos), em consequência disto, esse valor deveria ser classificado e registrado na contabilidade pela Amaggi no Grupo de 'ATIVO NÃO CIRCULANTE' e não com despesas operacionais.

A Recorrente alega que se trata de despesas de prestação de serviços de consultoria estratégica para uma possível implementação de um "Busines Plan" pagas ao Banco Rabobank International Brasil e seriam dedutíveis, por necessárias conforme determina

o art. 299 do RIR/99. Isso porque, segundo ela, se a empresa tem por objetivo social a participação em outras sociedades, os serviços de consultoria técnica são usuais e as despesas deles decorrentes também, podendo portanto ser deduzidas de uma só vez.

A esse respeito, adoto os fundamentos da DRJ, por concordar com eles e não ter nada a reparar:

Por exemplo, no caso de uma empresa industrial, as despesas de implantação são contabilizadas no ativo não circulante. A amortização se dá de forma gradual por um determinado período de tempo. Isso porque os investimentos são massivos nesse início e só produzirão resultado no futuro.

Quanto à participação de uma pessoa jurídica em outra, o mesmo raciocínio pode ser aplicado: as despesas com estudos e projetos, embora úteis, não são usuais e necessárias à atividade, mesmo porque, sendo esta uma atividade secundária, elas não ocorrem corriqueiramente. E o resultado será produzido no futuro. Portanto, os lançamentos contábeis corretos dos valores pagos relativos à prestação de serviços de consultoria estratégica para implementação de um "Busines Plan" deveriam ter sido efetuados no ativo não circulante como bem esclareceu o autuante.

Portanto, mantenho este item autuação.

4. Assessoria e Consultoria - investimento - empresa Paulo Colpo Projetos Industriais Ltda. - EPP

Entendeu o Auditor Fiscal que esses gastos à Paulo Colpo Projetos Indústria Ltda. – EPP, relativos à assessoria e consultoria para construção de novas unidades (Abatedouro de Aves, Unidade de Rações e unidade de Produção de Ovos e Pintinhos) deveriam ser ativados (ativo não circulante) e não considerados como despesas.

Em seu recurso assim combateu a referida infração e Acórdão da DRJ :

Em relação à empresa Paulo Colpo, conforme se verifica do contrato encartado às fls. 389 e seguintes do presente processo (doe. 35), a Recorrente demonstrou em sua Impugnação que realmente contratou esta empresa para elaboração dos projetos industriais acima citados.

Assim, restando comprovado o registro de tais despesas na contabilidade da Recorrente, ela demonstrou, também, que se tratava de despesas necessárias que jamais poderiam ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL

No entanto, o nobre Relator entendeu que estas despesas não eram necessárias e que a contabilização das mesmas não se deu de forma correta, pois deveriam ter sido contabilizados no Ativo Não Circulante, ratificando o entendimento do Auditor Fiscal, concluindo que, em que pese não haver os registros de novas unidades industriais em seus registros contábeis, "pode ser que as

unidades industriais possam ter sido implantadas não diretamente pela impugnante, mas através de outras sociedades em que ela possa ter investido", não havendo nos autos qualquer prova dessa suposta participação.

Entretanto, mais uma vez se engana o nobre Relator!

(...)

A Recorrente também dispendeu valores para a contratação da empresa Paulo Colpo para a prestação de serviços para elaboração dos projetos industriais de novas unidades operacionais de (i) abatedouro de aves; (ii) unidade de rações; e (iii) unidade de produção de ovos e pintinhos.

Todavia, estes projetos não podem e não devem, em hipótese alguma, ser considerados investimentos, na medida em que os projetos não tiveram continuidade e as novas unidades operacionais de abatedouro de aves, unidade de ração e unidade de produção de ovos e pintinhos jamais foram implementadas, seja pela Amaggi ou por qualquer outra empresa que ela tenha participação. As unidades sequer foram construídas.

Como bem retratado pela Recorrente em sua impugnação, analisando a sua contabilidade, dela se infere não existir qualquer registro ligado à atividade de produção de frangos, ração para frangos ou produção de ovos e pintinhos, o que demonstra que as unidades nunca foram implantadas, razão pela qual as despesas com a elaboração do projeto devem ser consideradas despesas operacionais.

Ademais, não pode o nobre Relator, com base em suposições de que as unidades tenham sido implementadas em outras empresas da qual a Recorrente eventualmente tenha participação, manter incólume a infração quanto a este tema.

Da mesma forma, não pode supor que, por uma simples cláusula inserida nos contratos de que as contratantes devem manter sigilo de algumas informações por cinco anos, a Recorrente tenha mantida a intenção de avançar com os projetos e construir as unidades em debate.

(...)

E esta prova tem que ser apresentada pela fiscalização.

Contudo, esta prova não existe, pois, repita-se, as unidades nunca foram implementadas, nem é intenção da Recorrente fazer essa implementação, seja através da própria Amaggi ou através de qualquer outra empresa de que tenha participação.

Inobstante os argumentos acima, e para ratificar e justificar o quanto apresentado em sua Impugnação, esclarece a Recorrente que, da análise do seu contrato social, verifica-se que um de seus objetivos sociais se constitui em "participar no capital social de outras sociedades". Assim, para o regular desenvolvimento de suas atividades é imperioso que a Recorrente contrate serviços a fim de avaliar as vantagens ou desvantagens de sua participação em outras sociedades (despesas necessárias), na forma como ocorreu no caso presente. Se a impugnante deixar de realizar despesas de consultoria estratégica para esse tipo de avaliação, inevitavelmente estaria deixando de promover, estaria inviabilizando, um de seus objetivos sociais, que, como dito acima, é a participação em outras sociedades.

O ponto mais relevante aqui e não infirmado pela Recorrente é que os valores relativos a projetos para implantação de unidades industriais devem ser contabilizados no Ativo Não Circulante, não se constituindo em despesas, conforme indicado pelo fiscal. Na hipótese de os projetos não terem o andamento esperado, bastaria se fazer os ajustes necessários.

Ou seja, o que não se pode é considerar como despesas operacionais os valores despendidos com a assessoria e a consultoria técnica para a implantação de unidades industriais.

A Recorrente alega que não há nenhum registro na contabilidade que indique a construção das tais unidades. Contudo, como bem colocou a DRJ e não foi infirmado pela Recorrente:

(...) em parágrafo imediatamente posterior, informa que seu objetivo também é de participação em outras sociedades e, assim, mesmo não havendo esses registros diretos, pode ser que as unidades industriais possam ter sido implantadas não diretamente pela impugnante, mas através de outras sociedades em que ela possa ter investido.

E por fim, ainda coloca outro ponto relevante que ainda permeia a questão:

Outro aspecto a ser considerado é que, conforme informa a contribuinte, as unidades industriais não foram construídas. Mas não há informação de que houve o abandono dessa intenção. Esses estudos e projetos normalmente são efetuados com muita antecedência e a implantação física pode ter início depois de longo tempo e, ainda, se prolongar por mais tempo ainda. No contrato (fls. 390 a 394), firmado em 26 de novembro de 2008, consta que a contratada deverá manter algumas informações em sigilo por cinco anos, o que indica o quanto explanado nesse parágrafo.

Portanto, mantenho o lançamento neste item.

5 - Provisões - Provisões Não Dedutíveis e Adições não computadas na apuração do Lucro Real - realização da reserva de reavaliação

Neste tópico não se discute o direito, pois é inconteste que tais provisões são indedutíveis. O que se discute aqui são fatos. Em resumo, o Contribuinte afirma que fez a

adição extracontábil, por conta da indedutibilidade dessas provisões na DIPJ/Lalaur e o Fisco afirma que não foram feitas. Assim, o Auditor Fiscal ajustou (adicionou) tais valores à base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A decisão de piso manteve o lançamento, afirmando que o contribuinte não obteve êxito em esclarecer o seu procedimento de retificação da DIPJ em consonância com os ajustes no Lalur, bem assim apontou algumas inconsistências e que a prova trazida aos autos não foi suficiente para demonstrar a alegação da Recorrente.

A Recorrente, por sua vez, foi categórica mais uma vez em seu recurso ao afirmar que se as infrações fossem mantidas estar-se-ia tributando duplamente o mesmo fato e que a sua retificação não serviu para retificar esses valores que já teriam sido oferecidos à tributação na DIPJ original.

Em função de a defesa ter trazido argumentos razoáveis e convincentes, mas que precisariam ser melhor investigados pela fiscalização, bem assim por não ter localizado nos autos as DIPJs original e retificadora (completas), dificultando a minha análise e formação de convicção, o processo foi então convertido em diligência.

A informação fiscal proveniente do retorno de diligência conclui que o contribuinte tem razão em suas alegações, nos seguintes termos:

(...)

De acordo com as informações acima, conclui-se:

a) **Que os valores referentes a Provisão para Contingência de R\$ 369.280,00 e da Realização da Reserva de Reavaliação de R\$ 931.745,05 no 4º Trimestre, fizeram parte dos ajustes (adições) no Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL realizado pelo contribuinte, na DIPJ/ORIGINAL (DOC Nº 046);**

b) **Que a Declaração Retificadora (DOC Nº 047) efetuada pelo contribuinte para alocar na linha correta a Realização da Reserva de Reavaliação, não alterou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Diante do exposto, cabe a retificação dos autos de infrações (IRPJ/CSLL) referente os ajustes de provisão para contingência e realização da reserva de reavaliação efetuada no 4º Trimestre.

Ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para fazer a exclusão dos valores de Provisão para Contingência e da Realização da Reserva de Reavaliação referente o 4º Trimestre/2009 do respectivo auto de infração, pelo fato dos mesmos terem sido ajustado pelo contribuinte em sua DIRPJ/ORIGINAL (DOC Nº 046), conforme relato acima.

Por todo o exposto, DOU provimento a este item para retificar os autos de infrações (IRPJ/CSLL) referente aos ajustes de provisão para contingência e realização da reserva de reavaliação efetuada no 4º Trimestre 1999.

6 e 7. Ajustes do lucro líquido do Exercício - adições não computadas na apuração do Lucro Real - Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PPR (item 6) e Créditos Estornados de PIS/COFINS e ICMS (item 7)

Entendeu o Auditor Fiscal que o valor pago a título de Programa de Participação dos Lucros e Resultados aos funcionários, por se tratar de despesa relativa ao ano de 2008, não deveria compor como despesa no exercício de 2009. Assim, fez os ajustes necessários em relação a inobservância ao regime de competência.

Quanto ao outro item, os créditos estornados de PIS/Cofins e ICMS de exercícios anteriores (2006 a 2008), entendeu que os mesmos não deveriam compor como despesas no exercício de 2009. Assim, tomou como indedutíveis tais despesas. Assim, fez os ajustes necessários.

Em sua defesa aduziu a Recorrente que:

a) no caso do Programa de Participação nos Lucros e Resultados - PPR, não houve contestação do auditor relativamente aos valores, mas quanto ao ano em que se deu do regime de competência não implicou em prejuízo aos cofres públicos. Esse o entendimento adotado pelo CARF. Ainda, se observado o regime de competência, a dedução seria menor da que ocorreu, conforme demonstrativo;

b) o mesmo raciocínio desenvolvido no item anterior também serve para os estornos de crédito do PIS/Cofins e ICMS deduzidos em 2009. Nesses casos, fica claro que o erário não teve prejuízo, mas vantagem, uma vez que nos anos anteriores não houve a dedução, com o pagamento de tributos em valor maior. Também, havendo a retificação da DIPJ para fins de adoção do regime de competência, a União teria de restituir o valor pago a maior acrescido de Selic.

O art. 273 do RIR/99 traz duas hipóteses em que a inobservância do regime de competência pode acarretar lançamento de diferença de imposto:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

No caso concreto, a DRJ afirmou que a situação em comento enquadrou-se no inciso II citado acima, quando a inobservância do regime de competência levou à redução indevida do lucro real (inciso II), e assim haveria infração de ordem tributária.

Eis as palavras da DRJ:

Como pode ser visto nos autos, as deduções ocorreram do segundo ao quarto trimestre de 2009. Só no segundo trimestre houve a dedução de R\$ 23.468.075,25. Nesse mesmo trimestre de 2009 (2º), foi apurado um prejuízo fiscal de R\$ 155.685.260,25 (DIPJ/2010, retificadora apresentada pela contribuinte - fls. 687 e 688). Com certeza, os R\$ 23.468.075,25 tiveram influência na apuração do prejuízo nesse montante. Só por isso verifica-se que deve incidir no caso o inciso II do artigo supratranscrito.

Demais disso, a apuração desse prejuízo se refletirá em todos os demais períodos de apuração, em face da possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais, sem limite temporal, desde que observado o limite de 30% do lucro real.

Vê-se, portanto, que a postergação das deduções importou em redução indevida do lucro real, conforme dispositivo citado, pelo que se mantém o auto de infração quanto aos quesitos em tela.

É do senso comum se raciocinar como regra geral que a postergação de despesas não traz qualquer prejuízo ao Erário, porquanto reflete atraso na apropriação de valores, que reduzem o tributo, o que geralmente se reflete na antecipação de arrecadação.

Porém, de fato existe o inciso II do art. 273 do RIR/99 que se refere à "redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração".

Tenho entendido que eventual postergação de custos e despesas de um período fiscal para o outro pode ser caracterizado como infração fiscal, a depender de produzir efeitos fiscais que causem prejuízo ao erário público. Porém, isso precisa ser bem demonstrado pela fiscalização e não foi feito.

Pode-se exemplificar uma situação em tese em que isso possa acontecer. Trata-se, por exemplo, de uma situação fática em que no período corrente a empresa está com prejuízo fiscal e parte das despesas são registradas no período seguinte reduzindo uma determinada base tributável positiva. Dessa forma, houve prejuízo ao fisco na medida em que se as despesas em questão tivesse sido apropriadas no exercício anterior pertinente, apenas aumentaria o seu prejuízo fiscal naquele período e a base tributável no período posterior seria maior, podendo apenas haver possível repercussão da compensação de prejuízos mas limitada a 30% da base positiva, o que dependeria da quantificação das seguintes variáveis: o quantum de base positiva e o quantum de prejuízos fiscais

Entretanto, o fiscal além de não provar a existência desse prejuízo; da situação fática apontada no parágrafo anterior não se assemelhar ao caso concreto; a Recorrente demonstra no seu recurso que se adotado o regime de competência, como foi sua prática reiterada, não houve prejuízo ao fisco, mas tão somente a si próprio.

Eis suas palavras:

(...) a Contribuinte, no ano de 2009, estornou créditos de PIS/COFINS e ICMS de períodos anteriores (anos de 2006 a 2008), registrando a dedução de tais despesas também no ano de 2009, todavia, da mesma forma como ocorreu com a hipótese anterior, a postergação de despesas com a dedução no ano de 2009 não produziu qualquer efeito fiscal que caracterizasse prejuízo ao Fisco Federal.

Esclareceu a Recorrente que a inobservância do Regime de Competência não resultou em postergação do pagamento dos impostos (art. 273, I, do RIR/99), pelo contrário, resultou em antecipação de imposto, uma vez que, ao deixar de deduzir o valor do estorno dos créditos nos anos de 2006 a 2008, nestes períodos a base de cálculo do IRPJ e da CSLL restou adicionada dos valores dos créditos que ainda não haviam sido estornados.

Se tivesse optado pelo regime de competência para fazer a dedução nos anos de 2006 a 2008, a Recorrente teria excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores dos créditos estornados, o que implicaria em redução de imposto a pagar naqueles períodos.

Portanto, na Impugnação restou claro que ao se utilizar do regime de caixa, em que pese ter havido redução de imposto a pagar em 2009, tal redução foi compensada quando houve antecipação de recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos de 2006 a 2008, não caracterizando, portanto, qualquer prejuízo ao erário público ou postergação de pagamento de imposto, estando os seus registros albergados pela recentíssima decisão do CARF acima transcrita e pelos preceitos contidos no art. 247 e parágrafos c/c o 273, ambos do RIR/99.

A Recorrente aduziu ainda, que se procedesse à retificação da DIPJ para deduzir o estorno dos créditos conforme o regime de competência, ou se fizesse a dedução nos anos de 2008 a 2009, como queria o Auditor Fiscal, então haveria uma redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL naquele período, causando uma diminuição do valor do imposto já pago. Neste caso, o Fisco teria que restituir à Contribuinte os valores pagos a maior, devidamente acrescidos da SELIC durante todo o período, o que não seria vantajoso para o erário público.

(...)

Isto porque no regime de caixa, em 2009, a Contribuinte deduziu, a título de PPR, a quantia de R\$ 29.611.285,34, conforme se observa do livro razão contido às fls. 498 destes autos. Se tivesse optado pelo regime de competência, a dedução seria maior, no valor de R\$ 30.282.864,58, conforme livro **razão** de 2010 abaixo (e em anexo - **doc. 04**). Deste modo, com o regime de caixa restou uma diferença apurada em favor do Fisco de R\$ 671.579,24. O que demonstra mais uma vez o equívoco da decisão atacada, bem como que não há qualquer lesão ao Erário.

(...)

A Recorrente, adotando o princípio da transparência, aproveita a oportunidade para retificar um erro material contido em seu quadro demonstrativo que foi apresentado na sua Impugnação. Constatou naquele quadro que o PPR pago em 2010, referente a 2009, seria na importância de R\$ 30.382.864,58, e que a diferença em favor do Fisco seria, assim, de R\$ 771.579,24, no entanto, o PPR pago em 2010, referente a 2009, foi de R\$ 30.282.864,58, como bem demonstrado no livro razão acima, e a diferença em favor do Fisco foi de R\$ R\$ 671.579,24, conforme quadro demonstrativo retificado abaixo:

ANO	Pelo REGIME COMPETENCIA a Contribuinte deduziria	Pelo REGIME DE CAIXA a Contribuinte deduziu	DIFERENÇA
2008	29.611.285,34	11.347.117,70	18.264.167,64
2009	30.282.864,58	29.611.235,34	671.579,24

E no recurso, também refuta com firmeza e propriedade as colocações da DRJ:

Também não guarda sintonia com a realidade contida nestes autos o fundamento do nobre Relator de que só "no segundo trimestre houve da dedução de R\$ 23.468.075,25. Nesse mesmo trimestre de 2009 (2o), foi apurado um prejuízo fiscal de R\$ 155.685.260,25 (DIPJ/2010, retificadora apresentada pela contribuinte - fls. 687 e 688). Com certeza, os R\$ 23.468.075,25 tiveram influência na apuração do

prejuízo nesse montante. Só por isso verifica-se que de deve incidir no caso o inciso II do artigo supratranscrito".

Ora, o nobre Relator se firmou numa mera presunção de que houve redução indevida do Lucro Real, porém, a sua presunção e a incidência do inciso II acima ficam completamente afastadas, pois não houve redução indevida do Lucro Real, na medida em que, observando-se o regime de competência, como querem o Auditor Fiscal e o nobre Relator, e adicionando-se ao Lucro Real o valor do PPR de 2008, contabilizado no 2o TRIM/2009, no valor de R\$ 29.611.285,34, o resultado do período sairia de um prejuízo fiscal de R\$ 155.685.260,25 (FICHA 09-A DIPJ - vide CD de dados em anexo - doe. 05.1) para um prejuízo de R\$ 126.073.974,91, portanto, não havendo falar em pagamento de IRPJ e CSLL nesse período, porque mesmo com a adição a Contribuinte ainda continuará com prejuízo fiscal.

Divagando em outra hipótese, observando ainda o regime de competência no 4o TRIM/2009, ao invés da Contribuinte oferecer à tributação um

Lucro Real de R\$ 75.522.179,00 (FICHA 09-A DIPJ - vide CD de dados em anexo -doe. 05.1), deveria ter excluído o valor de R\$ 30.282.864,58, que se refere ao PPR de 2009, que foi pago e contabilizado em 2010 pelo regime de caixa (vide CD de dados doc. 05.2), restando, portanto, o Lucro Real na ordem de R\$ 45.239.314,42. Assim, a Recorrente teria pago um valor a maior e indevido de IRPJ e CSLL nesse período.

Numa terceira hipótese, observando o regime de competência no ano de 2008, como pretende o Fisco, a Contribuinte deveria adicionar ao Lucro Real o valor de R\$ 11.347.117,70, referente ao PPR de 2007 que foi pago e contabilizado em 2008, conforme seu livro razão (vide CD de dados em anexo doC. 05.3), e excluir o valor de R\$ 29.611.285,34, referente ao PPR de 2008 que foi pago e contabilizado no 2o TRIM/2009, conforme seu livro razão (vide CD de dados em anexo - doe. 05.4). Então o Lucro Real (FICHA 09-A DIPJ - vide CD de dados em anexo - doe. 05.5) de R\$ 27.222.104,43 deveria ter sido R\$ 8.957.936,79. Assim, a Recorrente teria pago um valor indevido de IRPJ e CSLL nesse período, sendo obrigada a repetir o indébito através de pedido de restituição.

Portanto, analisando os fatos acima, resta de forma cabal e comprovada que a Contribuinte não causou qualquer prejuízo ao erário e nem houve postergação de impostos e sim, antecipação aos cofres públicos, uma vez que o Lucro Real oferecido nos anos de 2008 e 2009 foram maiores que os devidos.(...)

Como se vê, não restou comprovado pelo fisco o prejuízo causado com a postergação de despesas. Lado outro, no caso do PPR, o que se viu foi um procedimento feito de forma regular anos a fio, o que demonstra também que o contribuinte não estava se valendo de procedimentos adotados de forma casuística para se locupletar.

Por todo o exposto, Dou provimento a este item.

CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Multa confiscatória

Sobre a arguição de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões – como a de que a multa fiscal seria confiscatória – que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmulas nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Como se vê, a aplicação da multa de 75% prevista em norma legal e vigente não pode ser afastada, muito menos substituída pela multa de mora de 20%, aplicável apenas em situações pagamento em atraso mas de forma espontânea.

Por todo o exposto, DOU provimento PARCIAL ao recurso para:

- 1) considerar (item 1 do voto - glosa de custos da empresa ProcWork Informática) a amortização de 20% no ano da autuação, conforme IN 4 de 1985;
- 2) Cancelar as infrações referente aos ajustes de provisão para contingência e realização da reserva de reavaliação efetuada no 4º Trimestre;
- 3) cancelar as infrações relativas a Ajustes do lucro líquido do Exercício (PPR) e estornos de PIS, Cofins e ICMS (itens 6 e 7 do voto)

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto