



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

Processo nº 10283.720492/2008-43

Recurso nº

Resolução nº 1401-000.197 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Data 5 de dezembro de 2012

Assunto Diligência

Recorrente UNICOBA DA AMAZÔNIA LTDA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Assinado digitalmente

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

Assinado digitalmente

Maurício Pereira Faro – Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Antônio Bezerra Neto, Mauricio Pereira Faro e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pelo órgão julgador *a quo* que julgou que julgou procedente o auto de infração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/02/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 20/03/201

3 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/02/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO

Impresso em 26/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por descrever os fatos com riqueza de detalhes, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Versa o presente processo sobre o(s) Auto(s) de Infração de fls. 0619, relativo(s) ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, Multa Isolada e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, ano(s) calendário 2004, com crédito total apurado no valor de R\$ 3.649.678,33, incluindo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, atualizados até 30/05/2008.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões):

- *Exclusão não autorizada na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL;*
- *Falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.*

Para justificar as infrações, a autoridade lançadora assevera que:

001 EXCLUSÕES/ COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

[...] o contribuinte excluiu do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real (ficha 09) e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (ficha 17), o valor de R\$ 3.591.606,88, exclusão esta não prevista ou autorizada nas legislações do IRPJ e da CSLL.

De acordo com o informado na linha 43 da ficha 06 (demonstração do resultado), o valor excluído (R\$ 3.591.606,88) refere-se a outras receitas não operacionais e foi escriturado no livro Diário n. 6, a débito da conta 3204.001.001 Ajuste de Saldo de Exercícios Anteriores (folhas 818), e a crédito da conta 4302.001.001 Provisão para o IR Pessoa Jurídica (fls. 830), em 30/12/04.

002 MULTAS ISOLADAS

[...] o contribuinte deixou de pagar mensalmente, com base na receita bruta e acréscimos, [...], o IRPJ e a CSLL devidos, nos valores totais de R\$ 397.605,07 e de R\$ 871.786,95, conforme apurado no Demonstrativo Cálculos das Multas Isoladas Por Falta de Pagamentos Mensais de IRPJ e de CSLL, era anexo, que passa a ser parte integrante e inseparável deste auto de infração, tendo em vista ter o mesmo optado pela apuração do resultado em período base anual, no ano calendário 2004.

[...] pela falta dos recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, aplicamos a penalidade multa de ofício isolada, em valor equivalente a 75% [...] sobre os valores não recolhidos de IRPJ e CSLL, [...]

Sobre a exigência do IRPJ e da CSLL foi aplicada a multa de ofício de 75 %.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 10/06/2008 (fls. 0607 e 15) e apresentou sua impugnação em 09/07/2008 (fls. 113132), na qual alegou em síntese que:

II PRELIMINARMENTE

[...] manifesta, preliminarmente, a nulidade do respectivo lançamento por se constatar erros na descrição dos fatos e igualmente violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.[...] [...] equivocou-se o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, pois no Plano de Contas da empresa Impugnante, embora conste a conta 4302.001.001, ela representa o "Resultado Líquido do Exercício". Além disso a conta refere-se a "débito" e não "crédito".[...] [...] a Constituição Federal de 1988, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, [...]

Em face dessa garantia constitucional não se admite que o autor do lançamento, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, simplesmente tome um único item da DIPJ, sem fazer o exame da escrita contábil do contribuinte fiscalizado, lance o valor reputando-o inidôneo. [...]

III DO DIREITO

iii.1 Do IRPJ/CSLL e as glosas indevidas

[...] não há critério contábil ou legal que embase o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal ao desconsiderar os ajustes contábeis efetuados pela Impugnante.[...]

iii.1.1 Ajuste de períodos de apuração anteriores

[...] são considerados "ajuste (devedores ou credores) de períodos anteriores os decorrentes de mudança de critério contábil ou erro imputável a exercícios contábeis anteriores. [...]

[...] os ajustes ora impugnados foram originários de mudança de critério contábil e/ou também de erro imputável, qual seja: procedimento específico de oferecer à tributação valores absolutamente indevidos, pois à época dos lançamentos não havia exação capaz de contabilizar efeitos fiscais desses procedimentos específicos, consoante mencionados no quadro anexo (Doc. 04).

iii.1.2 Da reserva de subvenção do ICMS

[...]

No caso específico da Impugnante, os incentivos fiscais são concedidos sob a forma de crédito estímulo de ICMS, cuja política incentivos fiscais e extrafiscais do Estado do Amazonas, inicialmente regida por meio da Lei 2.390/96 (Lei Hanan), revogada em 1º.04.2004 e, mais tarde por via da Lei nº 2.826/2003, vigente até hoje, concede determinada redução percentual do valor do tributo em suas vendas, cabendo ao contribuinte: 1) contabilizar o valor total do ICMS como contrapartida a uma obrigação; 2) baixar o valor resultante da aplicação do percentual de isenção, tendo uma conta de reserva de capital como contrapartida.

Até o advento da Lei nº 11.638/07, era permitida a contabilização do valor da subvenção para investimentos diretamente em conta de reserva de capital, consoante alínea "d" do § I o do art. 182 da Lei nº 6.404/76. [...] [...] a Impugnante, por meio da 3ª Alteração Contratual

(Doc. 05) ao seu contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Amazonas JUCEA/ AM, em 09.10.2003, aumentou seu capital social em R\$ 649.000,00 [...], utilizando-se do saldo da conta reservas de subvenção do ICMS, posição em 31.08.2003.

Em 08.06.2004, [...] procedeu à redução desse mesmo capital social, em igual montante, o que foi veiculado pela 4ª Alteração Contratual ao seu contrato social, registrado na JUCEA/AM, em 08.06.2004 (Doc. 06). [...]

Nada obstante a 4ª Alteração Contratual tenha anulado os efeitos da alteração precedente (3ª Alteração Contratual), os balancetes da Impugnante, em 30.06.2004, ainda consignavam, por engano, o valor do capital social em R\$ 1.649.000,00, quando o correto seria R\$ 1.000.000,00. Para correção da escrita contábil, de modo a fielmente espelhar o conteúdo do contrato social, a Impugnante registrou a transferência da conta "Capital Social" para a conta "Ajustes", o que, cabe ressaltar, não altera sua natureza jurídica, mormente por não ter esse lançamento o condão de transformar subvenção em receita.

[...]

iii.1.3 Das contribuições estaduais (FTI, UEA, FMPE) & reservas de subvenção do ICMS

[...] as contribuições ao FTI, UEA e FMPE, também instituídas no âmbito da legislação do Estado do Amazonas, não comportam em sua definição legal qualquer favor tributário ao contribuinte para quitação destas exações, incidentes nas operações vendas (Receitas), o que as exclui por completo da idéia de subvenção. Em tal caso, recomenda as melhores práticas contábeis quesejam as ditas contribuições lançadas no Grupo Tributos e Contribuições sobre Vendas.

Entretanto, por um lapso de interpretação, o préfalado grupo de contribuições estaduais, foi indevidamente lançado à débito na conta 2.4.02.004.001 Reserva de Subvenção do ICMS, no montante de R\$ 465.910,83, segundo mostra o livro razão da conta de reservas PL (Doc. 07), do período de 01.01.04 à 30.06.04, e o balancete do 2º trimestre (Doc. 08), página 4. A mera correção desse lançamento, com a transferência do mencionado valor para o resultado redundará em equivalente redução do lucro e, consequente, diminuição da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

iii.1.4 Lucro da Exploração: ausência de reconstituição por parte do fisco federal [...] a Impugnante excluiu do lucro da exploração idêntico valor da autuação (R\$ 3.591.606,88 linha 23 da Ficha 8 Demonstração do Lucro da Exploração PT em Geral).

[...] caberia ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil fazer a reconstituição do cálculo do lucro da exploração e da correspondente Ficha 10 da DIPJ.

[...] as "exclusões do lucro da exploração" afetam o resultado aritmético dos valores informados (Ficha 8), diretamente submetidos à tributação (Ficha 9), mediante cálculo de isenção e/ou redução (Ficha 10).

...] o chamado "lucro da exploração" não prescreve entre os ajustes somente aqueles normalmente feitos no lucro líquido contábil. Há outras exclusões de créditos de não tributáveis e as adições de débitos não dedutíveis ao lucro real. Desconhecer tais vínculos resulta na improcedência do crédito lançado.

iii.2 Da inexigibilidade da multa isolada de 75%

[...]

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, na sua redação original, inciso I, previa também a imposição de multa punitiva em casos de pagamento ou recolhimento após o respectivo vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória.

[...] com o advento da Medida Provisória nº 351, mais tarde convertida na Lei nº 11.488, de 11.06.2007, em seu art. 14, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 passou a ter Nova redação. [...]

[...] a nova redação [...] não mais prevê a multa punitiva isolada em casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento, tendo excluído a mesma do ordenamento jurídico.

[...]

No que se refere à multa isolada por falta de recolhimento mensal, quando lançamento tributário de ofício já se encontra penalizado pela aplicação da correspondente multa de ofício, o Primeiro Conselho de Contribuintes e a Câmara de Superior de Recursos Fiscais tem entendimento sedimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base de cálculo, das ante citadas multas, vez que sua prática impõe dupla penalidade ao contribuinte.

[...]iii.3 Da necessidade de realização de perícia técnica contábil [...] somente a análise pericial poderá dar suporte técnico necessário aos argumentos aqui lançados em sua defesa, de modo a identificar em que proporção a base de cálculo para apuração do IRPJ e CSLL foi afetada.

[...] questões desse jaez não podem passar em branco, sem a consideração de um profissional habilitado a respondê-las, sob pena de que reste prejudicada a defesa da Impugnante e frustradas as garantias constitucionais mais comezinhas.

Diante disto, formulam-se os seguintes quesitos:

- 1) A legislação vigente à época permitia o ajuste de exercícios (períodos) anteriores, nos moldes efetuados pela Impugnante?
- 2) A reserva de subvenção do ICMS, utilizada para aumentar e reduzir o capital social da Impugnante, integra o lucro do exercício em questão? Está sujeita à tributação, de alguma forma, pelo IRPJ e CSLL?
- 3) Está correto o lançamento das contribuições estaduais (FTI, FMPES, UE A Lei 2.826/03) na conta 2.4.02.004.001 – Reserva de

Subvenção de ICMS? É possível a correção destes lançamentos contábeis? Dita correção reduzirá o resultado do exercício?

4) Pela documentação presente nos autos, é possível determinar a opção da Impugnante pela forma de apuração do lucro real, referente ao anocalendário 2004? Enquadrava-se a Impugnante no regime de recolhimento trimestral?

Para responder aos quesitos supra formulados, a Impugnante indica o seguinte profissional:

[...]

Para comprovar o alegado, a recorrente juntou aos autos:

- *3a Alteração Contratual (fls. 137145)*
- *4a Alteração Contratual (fls. 146148)*
- *Balancete 2º trim 2004 (fls. 173177 e 260264)*
- *Balanço Patrimonial do 2º Trim 2004 (fls. 163164)*
- *Demonstração do Resultado do Exercício 2º trim 2004 (fl. 165);*
- *DIPJ anocalendário 2004 (fls. 166, 178255);*
- *Lançamentos da conta Ajustes de Períodos Anteriores (fl.172)*
- *Conta Reserva de Subvenção do ICMS (fls. 256257)*
- *Histórico de lançamentos da conta Ajustes de Saldos Anteriores (fls. 258259)*
- *Ato Declaratório Executivo nº 52, de 16/03/3005 (fls. 266273)*

Analisando a questão entendeu o órgão julgador *a quo*, por julgar parcialmente procedente o auto de infração, nos seguintes termos:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Anocalendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

*ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova cabe a parte que alega.
RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. Com a edição da*

Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, cujo artigo 14 deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência da multa de ofício, incidente sobre a insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL, foi reduzido do patamar de 75% para 50%. Portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas às novas determinações, conforme preceitua o art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, interpôs o recorrente o recurso voluntário ora analisado, reiterando os argumentos expostos.

A fiscalização, glosou, na apuração do lucro real, a exclusão da importância de R\$R\$ 3.591.606,88, registrada no LALUR a título de Ajustes de Exercícios Anteriores (fl. 21), asseverando que o valor excluído se refere a outras receitas não operacionais, lançamento que teria sido “escriturado no livro Diário n. 6, a débito da conta 3204.001.001 Ajuste de Saldo de Exercícios Anteriores (folhas 818), e a crédito da conta 4302.001.001 Provisão para o IR Pessoa Jurídica (fls. 830), em 30/12/04”.

Em seu recurso, a recorrente alega que a conta 4302.001.001 representa o Resultado Líquido do Exercício, cujo lançamento da operação ocorreu a “débito” na referida conta. E mais, que o ajuste é originário de mudança de critério contábil e/ou erro de lançamentos ocorridos em períodos anteriores, conforme consubstanciaria o suposto quadro anexo, identificado com Doc. 4.

De efeito, tem-se que o ajuste efetuado pela fiscalização diz respeito à glosa da exclusão, no lucro real, da importância de R\$ 3.591.606,88, registrada no LALUR a título de Ajustes de Exercícios Anteriores e referente a resultados não operacionais, cuja operação foi registrada no livro diário por meio lançamento a crédito da conta 3204.001.001 Ajuste de Saldo de Exercícios Anteriores e a débito da conta 4302.001.001 Resultado Líquido do Exercício.

Sustentou a DRJ que não haveria provas nos autos que permitissem inferir que os lançamentos citados na Tabela 1, são os que de fato compuseram o saldo da conta Ajustes de Períodos Anteriores, ou seja, não estaria comprovado nos autos que as *receitas não operacionais*, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real, são composta de ajustes do ativo da recorrente.

Em relação à subvenção, entendeu a DRJ pela inexistência de prova de que a glosa também compreendeu a subvenção para investimento e as contribuições estaduais ao FTI, UEA e FMPE.

Todavia, entendo que o contribuinte trouxe aos autos argumentos e documentos que não foram analisados pelo órgão julgador *a quo*, que concluiu manutenção da glosa.

Dessa forma, proponho a realização de diligência nos presentes autos para que se verifique:

- i. Se as receitas não operacionais, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real, são composta de ajustes do ativo da recorrente.*
- ii. Se a reserva de subvenção do ICMS, utilizada para aumentar e reduzir o capital social da Recorrente integra o lucro do exercício em questão.*
- iii. A correção do lançamento das contribuições estaduais (FTI, FMPES, UE A Lei 2.826/03) na conta 2.4.02.004.001 – demonstra-se Reserva de Subvenção de ICMS.*

Após concluída a diligência determino que seja o contribuinte intimado para se manifestar sobre o resultado da mesma.

(assinado digitalmente)

Maurício Pereira Faro - Relator

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente