



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720783/2014-80
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.633 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente SONY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM ALTERAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. NÃO REGISTRO EM RESERVA DE CAPITAL DO VALOR ADICIONAL DO INCENTIVO FISCAL. RECÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Luciano Bernart que votaram pelo provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado), e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 1402-002.793 (18/10/2017) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo do benefício fiscal.

RECURSO DE OFÍCIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. DILIGÊNCIA FISCAL REVISIBILIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. A revisibilidade do lançamento fiscal em sede de contencioso administrativo está legitimada pelo disposto no inciso I do artigo 145 do Código Tributário Nacional (CTN)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. Negar provimento ao recurso voluntário: i) por voto de qualidade em relação à ilegalidade de IN/SRF 243/2002. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram pela ilegalidade daquele ato normativo; e ii) por maioria de votos, quanto à recomposição do lucro da exploração. Vencido o conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.¹

A autuada exerce atividade industrial e a exigência em discussão no processo refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da aplicação de métodos de preço de transferência para cálculo dos custos, despesas e encargos atinentes à importação de bens, direitos e serviços de pessoa jurídica vinculada sediada no exterior.

Em relação à matéria ainda em litígio, assim se manifestou através do instrumento de impugnação, conforme relatado no acórdão de primeira instância:

Afirma que, na improvável hipótese dos argumentos acima não serem acolhidos, o lançamento também padece de outro vício, uma vez que foi considerado, para fins de cálculo dos tributos supostamente devidos, o lucro de exploração, nos termos do artigo 544, do RIR/99.

Acrescenta que, após a edição da Lei n.º 10.637, de 2002, restou prescrito o direito ao ajuste do lucro de exploração nas hipóteses de excesso de custo determinado segundo um dos critérios de preço de transferência. E continua: Portanto, se a fiscalização altera o valor do lucro líquido do exercício, deve ajustar o lucro da exploração, que tem como ponto de partida justamente o lucro líquido do exercício.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

E como no caso concreto isso não ocorreu, caso todos os argumentos acima expostos não sejam acatados, o lucro da exploração deverá ser recomposto e, conseqüentemente, o crédito tributário recalculado.

Inobstante os argumentos apresentados pelo Contribuinte, a DRJ negou provimento à impugnação na parte relacionada a esta matéria. Inconformado com a decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs recurso voluntário que foi improvido, conforme acórdão acima ementado.

Os autos foram encaminhados à unidade de origem da Receita Federal do Brasil que manejou embargos que foram admitidos pelo Presidente do Colegiado, resultando no acórdão (1402-004.138, de 17/10/2019) assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2010

EMBARGOS INOMINADOS. PROCEDÊNCIA.

Acolhem-se os embargos inominados para, sem efeitos infringentes, afastar a omissão suscitada, dando nova redação à conclusão do Voto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos Embargos Inominados e dar-lhes provimento, sem efeitos infringentes, de modo a afastar a omissão suscitada, dando nova redação à conclusão do Voto proferido por esta mesma Turma em sessão realizada no dia 18 de outubro de 2017.

Intimada dos acórdãos de recurso voluntário e de embargos, o Contribuinte apresentou Recurso Especial ao qual foi dado seguimento parcial, conforme seguintes excertos do despacho de admissibilidade (fls. 2.631 a 2.641):

Primeira matéria - direito do contribuinte, submetido ao lucro da exploração, de reduzir o imposto cobrado no auto de infração em função de o lucro da exploração possuir, entre seus componentes de cálculo, o valor do adicional do imposto.

No que tange à primeira matéria, a Recorrente invoca dissídio nos seguintes termos:

“[...] esclarece a Recorrente que a divergência jurisprudencial está calcada em duas frentes distintas.

A primeira no que diz respeito ao direito à redução do imposto em função do fato do lucro da exploração possuir entre seus componentes de cálculo o valor do adicional do imposto, razão pela qual a elevação deste em decorrência de infração apurada em procedimento fiscal enseja o recálculo da redução a que faz jus o contribuinte (Acórdão paradigma 1201-002.245 – 2ª Câmara da 1ª TO da 1ª Seção).

Isso porque, diferentemente do que decidiu a 4ª Câmara da 2ª TO da 1ª Seção, mesmo na hipótese de autuação em relação à contribuinte submetido ao lucro da exploração, é direito do contribuinte reduzir o imposto cobrado oriundo do lucro da exploração, já que este possui, entre seus componentes de cálculo, o valor do adicional do imposto.

Esse entendimento divergente foi expressamente reconhecido pela 2ª Câmara da 1ª TO da 1ª Seção, que ao julgar o processo nº 11516.721342/2016-49 (Acórdão 1201-002.245 – Sessão de 12 de junho de 2.018 – doc. 1), decidiu em favor do contribuinte.

Veja os termos da ementa deste julgado:

[...]

Tanto no acórdão paradigma, quanto no acórdão recorrido, estamos diante de autuação para cobrança de IRPJ e CSLL, em decorrência de ajustes de custos/despesas que influenciaram diretamente o resultado fiscal dos contribuintes beneficiados com o direito à apuração do lucro da exploração. No acórdão recorrido, glosou-se os custos relativos aos ajustes de preço de transferência, enquanto que no acórdão paradigma glosou-se as despesas com amortização de ágio.

Apesar de faticamente ambos tratarem de glosas de custos/despesas em situações envolvendo contribuintes beneficiados com o regime do lucro da exploração, temos que a conclusão a que chegaram os julgadores foi em sentido completamente distinto.

No acórdão recorrido decidiu-se que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escritura mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar.

No acórdão paradigma, por outro lado, decidiu-se que ao realizar a glosa das despesas de amortização do ágio na determinação do lucro real, não foram considerados os efeitos dessa glosa no cálculo do lucro de exploração (decorrente da elevação do adicional do IRPJ), implicando cobrança a maior de R\$ 13.359.619,47 no valor principal a título de IRPJ (R\$ 3.902.067,77 para 2013, e R\$ 9.457.551,70 para 2014) e, por conseguinte, [deve ser feita a] revisão dos valores da multa de ofício, da multa isolada e dos juros moratórios.”

Passa-se ao exame da primeira divergência mediante o confronto entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Destacam-se trechos do acórdão recorrido pertinentes à matéria, extraídos do voto vencedor:

No que se refere à recomposição do lucro da exploração, o art. 66, da IN/SRF nº 267/2002 é taxativo na vedação desse procedimento em caso de lançamento de ofício:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Nessa mesma linha, o Parecer Normativo CST nº 11/81 nos itens 11 a 13 estabeleceu que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar. A jurisprudência recente desta Corte abraçou esse entendimento sem qualquer crítica à legalidade dos atos normativos supra mencionados. Como exemplo:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO.

O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, sendo vedada a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício.(Acórdão 1302-002.349, sessão de 17/08/2017).

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos

incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei, não sendo enquadrado entre estes as adições decorrentes de glosas de despesas indedutíveis promovidas em procedimento de ofício. (Acórdão 1301-002.000, sessão de 03/05/2016)

Do exposto, também no que se refere à recomposição do lucro da exploração entendo que o recurso não merece ser provido.”

O paradigma nº 1201-002.245, por sua vez, manifestou-se nos seguintes termos (extraídos da ementa e do voto vencedor):

“REDUÇÃO DE IMPOSTO COM BASE EM LUCRO DA EXPLORAÇÃO. AUMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. RECÁLCULO DEVIDO.

A redução do imposto determinada com base no lucro de exploração possui entre seus componentes de cálculo o valor do adicional do imposto, razão pela qual a elevação deste em decorrência de infração apurada em procedimento fiscal enseja o recálculo da redução a que faz jus o contribuinte.”

“5 Recálculo do Lucro de Exploração. Objeto do Recurso de Ofício da DRJ/REC.

50. Advoga o direito de deduzir valor maior, devido ao lucro ter sido aumentado em função da autuação fiscal e argumenta que não está a pleitear recálculo do lucro de exploração.

51. Conforme detalhado no Acórdão DRJ/REC:

74. Resta evidente que uma elevação do adicional interfere diretamente no cálculo do montante da redução a ser realizada a título de benefício fiscal.

75. No presente caso, relativamente à apuração no ajuste anual, a infração relativa à dedução indevida da amortização do ágio acarretou a elevação do valor do adicional de imposto de R\$ 10.696.351,44 (declarado na ECF na linha N630/4 arquivo não paginável com termo de juntada à fl. 451 dos autos) para R\$ 111.298.579,80 (Tabela 12 no TVF à fl. 71 dos autos), aumentando, por conseguinte, o valor da redução a ser considerada. Tal fato não foi observado pela autoridade fiscal, pois considerou em seus cálculos (Tabela 16 do TVF à fl. 73) o mesmo valor de redução declarado pelo fiscalizado na linha N630/17 da ECF, conforme pode ser visto abaixo:

[...]

52. Para corrigir tal equívoco, devem ser refeitos os cálculos do valor da redução por benefício fiscal e do novo montante do IRPJ a ser exigido de ofício, considerando que este Acórdão manteve a glosa da amortização do Ágio Resultante da aquisição de 87,28% da GVT Holding S/A, pela Vivendi, no exterior e no Brasil.” [grifo do original]

De fato, as decisões cotejadas adotam entendimentos diametralmente opostos, no julgamento de hipóteses semelhantes. Consideramos demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma no que tange à primeira matéria, justificando o seu reexame pela via especial.

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, apenas admitindo, como matéria de divergência: redução do imposto cobrado no auto de infração por meio ajuste do lucro da exploração, em função de o lucro da exploração possuir, entre seus componentes de cálculo, o valor do adicional do imposto.

Os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do despacho de admissibilidade de Recurso Especial em 19/11/2020 (fl. 2.649). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “*Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 19/12/2020, após a apresentação das Contrarrazões, que ocorreu em 03/12/2020 (fl. 2.658), tempestivamente, portanto.

A manifestação da Fazenda Nacional não contesta o seguimento do Recurso Especial e, no mérito, pleiteia a manutenção, na íntegra, da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

A Fazenda não ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo do Contribuinte, motivo pelo qual adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade de fls. 2.631 a 2.641 para dele conhecer.

Desse modo, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

2 MÉRITO

A matéria devolvida ao Colegiado é precisamente delimitada e aborda a possibilidade de se recompor, após o lançamento de ofício, o lucro da exploração originalmente declarado pelo Sujeito Passivo fiscalizado.

O recorrido, quanto ao tema em debate, concluiu pela impossibilidade da recomposição do lucro da exploração, conforme seguintes passagens do voto vencedor do julgado:

No que se refere à recomposição do lucro da exploração, o art. 66, da IN/SRF nº 267/2002 é taxativo na vedação desse procedimento em caso de lançamento de ofício:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Nessa mesma linha, o Parecer Normativo CST nº 11/81 nos itens 11 a 13 estabeleceu que o gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, não se

justificando a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício ou suplementar. A jurisprudência recente desta Corte abraçou esse entendimento sem qualquer crítica à legalidade dos atos normativos supra mencionados. Como exemplo:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. O gozo da isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional e setorial depende de escrita mercantil regular e o montante do benefício, com base no lucro da exploração, está restrito aos valores nela registrados, sendo vedada a recomposição do lucro da exploração pela superveniência de lançamento de ofício.(Acórdão 1302002.349, sessão de 17/08/2017).

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei, não sendo enquadrado entre estes as adições decorrentes de glosas de despesas indedutíveis promovidas em procedimento de ofício.(Acórdão 1301002.000, sessão de 03/05/2016)

Do exposto, também no que se refere à recomposição do lucro da exploração entendo que o recurso não merece ser provido.

O recorrido escora sua decisão em dois fundamentos complementares: o art. 66 da IN/SRF n.º 267/2002, que veda expressamente a recomposição do lucro da exploração no caso de lançamento de ofício, e o Parecer Normativo n.º 11/81, que impõe que os valores dos benefícios fiscais estão restritos aos registros da escrita mercantil regular. A decisão é sustentada ainda pela referência a outras decisões do CARF no mesmo sentido. Ressalte-se que o acórdão recorrido, nesta matéria, negou provimento ao recurso voluntário por maioria de votos, vencido apenas o Conselheiro relator do feito.²

Já o paradigma aborda a questão sob outro prisma. Para aquele Colegiado, a questão resume-se ao cálculo procedido pela autoridade lançadora, conforme seguintes passagens dos votos vencido e vencedor do acórdão n.º 1201-002.245, de 12/06/2018 (com destaques acrescidos):

Voto vencido

[...]

Em relação à parte exonerada do débito, referente à redução de multa isolada, entendo que trata-se de mera questão de cálculo, assim não merece qualquer reparo a decisão da DRJ neste ponto.

[...]

Voto vencedor

[...]

5 Recálculo do Lucro de Exploração. Objeto do Recurso de Ofício da DRJ/REC.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira (relator), Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (redator designado).

50. Advoga o direito de deduzir valor maior, devido ao lucro ter sido aumentado em função da autuação fiscal e argumenta que **não está a pleitear recálculo do lucro de exploração.**

51. Conforme detalhado no Acórdão DRJ/REC:

74. Resta evidente que uma elevação do adicional interfere diretamente no cálculo do montante da redução a ser realizada a título de benefício fiscal.

75. No presente caso, relativamente à apuração no ajuste anual, a infração relativa à dedução indevida da amortização do ágio acarretou a elevação do valor do adicional de imposto de R\$ 10.696.351,44 (declarado na ECF na linha N630/4 arquivo não paginável com termo de juntada à fl. 451 dos autos) para R\$ 111.298.579,80 (Tabela 12 no TVF à fl. 71 dos autos), aumentando, por conseguinte, o valor da redução a ser considerada. Tal fato não foi observado pela autoridade fiscal, pois considerou em seus cálculos (Tabela 16 do TVF à fl. 73) o mesmo valor de redução declarado pelo fiscalizado na linha N630/17 da ECF, conforme pode ser visto abaixo:

52. Para corrigir tal equívoco, devem ser refeitos os cálculos do valor da redução por benefício fiscal e do novo montante do IRPJ a ser exigido de ofício, considerando que este Acórdão manteve a glosa da amortização do Ágio Resultante da aquisição de 87,28% da GVT Holding S/A, pela Vivendi, no exterior e no Brasil .

Note-se que a matéria foi objeto de recurso de ofício no julgado paradigma. A decisão de primeira instância não fez qualquer referência à vedação expressa contida no art. 66 da IN/SRF nº 267/2002, vigente à época do julgamento, porque abordou a matéria como questão de cálculo e valeu-se para fundamentar sua decisão da previsão contida no Manual de Orientação do Leiaute da ECF, anexo ao ADE/Cofis nº 60/2015, conforme demonstra a seguinte passagem do acórdão de impugnação (com destaques):

72. Todavia, antes de dar início à análise desse argumento, é devido registrar que, não obstante a autoridade fiscal ter apontado a irregularidade relativa à dedução indevida de amortização de ágio para os anos-calendário 2013 e 2014, não determinou imposto a pagar após a recomposição de sua apuração, e, por conseguinte, não constituiu crédito tributário para o ano 2013. Em virtude disso, este julgador limitar-se-á a apreciar os efeitos do erro cometido na apuração do IRPJ no ano-calendário 2014. Mesma consideração deve ser feita em relação ao cálculo da multa isolada, vez que somente a partir de agosto de 2014 a autoridade fiscal apurou diferença de estimativa não recolhida, razão pela qual a análise restringir-se-á aos períodos de apuração objeto do lançamento.

73. O Manual de Orientação do Leiaute da ECF, anexo ao ADE Cofis nº 60, de 2015, esclarece que o benefício fiscal de redução do imposto devido calculado com base no lucro da exploração é obtido pela somatória do resultado da aplicação da alíquota de 15% sobre o Lucro de Exploração (LE) da atividade beneficiada, com o resultado da multiplicação do montante do adicional apurado pela razão entre o LE da atividade beneficiada e o Lucro Real apurado:

[...]

74. Resta evidente que uma elevação do adicional interfere diretamente no cálculo do montante da redução a ser realizada a título de benefício fiscal.

75. No presente caso, relativamente à apuração no ajuste anual, a infração relativa à dedução indevida da amortização do ágio acarretou a elevação do valor do adicional de imposto de R\$ 10.696.351,44 (declarado na ECF na linha N630/4 - arquivo não paginável com termo de juntada à fl. 451 dos autos) para R\$ 111.298.579,80 (Tabela 12 no TVF à fl. 71 dos autos), aumentando, por conseguinte, o valor da redução a ser

considerada. Tal fato não foi observado pela autoridade fiscal, pois considerou em seus cálculos (Tabela 16 do TVF à fl. 73) o mesmo valor de redução declarado pelo fiscalizado na linha N630/17 da ECF, conforme pode ser visto abaixo:

[...]

Para o acórdão de primeira instância no caso paradigmático, a matéria em exame reduzia-se a mero cálculo e independia da exegese de dispositivo que limitaria o recálculo procedido. Como o lucro da exploração, no entender do Colegiado, tinha como componente de sua fórmula de cálculo o adicional do imposto de renda do período, e como este fora alterado pelo procedimento fiscal, aquele deveria também ter sido recalculado pela autoridade lançadora utilizando-se o novo montante do imposto de renda apurado de ofício.

No Recurso Especial, o Contribuinte não traz argumentos adicionais, além daqueles estampados no acórdão paradigma. A Procuradoria da Fazenda Nacional, em Contrarrazões, pugna pela aplicação do previsto no art. 66 da IN nº 267/2002 e no Parecer Normativo CST nº 11/1981, além de invocar precedentes deste CARF.

Pois bem, entendo não assistir razão ao Recorrente.

A interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 11/1981 e também utilizada pela decisão recorrida mostra-se deveras apropriada. Afinal, o lucro da exploração é calculado a partir do lucro líquido do exercício e não compete ao Fisco proceder ao recálculo deste lucro líquido, para fins de gozo de incentivo fiscal, em período já encerrado.

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de

capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica atuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com consequente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

E, nessa mesma linha de raciocínio há precedentes deste CARF, como, por exemplo, o Acórdão nº 1401-000.845³, de 09/08/2012, que enfrenta o tema com profundidade e conclui, por unanimidade, pela impossibilidade de se recompor o lucro da exploração. Peço vênica para transcrever passagem do voto condutor do julgado, que uso como fundamento para decidir:

No tocante à segunda alegação, ou seja, quanto à impossibilidade de usufruir de benefício fiscal, deve-se ter em conta que, via de regra, no caso de lançamento de ofício não se admite a recomposição do lucro de exploração, referente ao ano-calendário objeto da autuação.

Neste sentido, é suficientemente clara a orientação constante do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267/02, verbis (grifado):

Lançamento de Ofício Ajustes do Lucro da Exploração

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

Esta determinação, com raras exceções, tem sido amplamente reconhecida por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme demonstram os seguintes julgados:

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO – As adições ao lucro líquido para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação. Acórdão n.º 1038.597/88

ALCANCE DO BENEFÍCIO – A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação. Acórdão n.º 1032.981/88

Ao analisar esta matéria, o colegiado julgador a quo posicionou-se de maneira bastante clara, fls. 623:

31. [...] está claro que, quando do procedimento fiscal resultar glosa de custos ou despesas indedutíveis, aumentando, por consequência, o lucro líquido do exercício, não haverá o aumento correspondente no lucro da exploração.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente).

32. Em outras palavras, as adições não efetuadas em determinado período-base de apuração do imposto e que, posteriormente, deram causa ao lançamento de ofício não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício.

33. Essa conclusão é corroborada pela determinação disposta no art. 545 do RIR/99 o qual dispõe que o valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. No caso dos autos, dado que o fato gerador já se consumou, estando o período por ele abrangido com sua contabilização encerrada, não há como se dá cumprimento às normas legais acima prescritas, o que impossibilita qualquer autorização para o recálculo do lucro da exploração e recomposição do lucro real, como defendido pelo contribuinte.

34. A par disso, o art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, determina que, por ocasião do lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto. Reportou-se, pois, a IN SRF nº 267/2002 a qualquer lançamento de ofício.

Nestes termos, em relação a esta matéria, considero que o acórdão recorrido não merece quaisquer reparos.

Pelo exposto, considero que não há reparos a se fazer na decisão recorrida e voto por não prover o Recurso Especial.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por LHE NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto