



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

**Processo n°** 10314.722093/2015-31  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1401-001.897 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2017  
**Matéria** Inobservância Regime de Competência  
**Recorrente** Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília  
**Interessado** Central Paulista Açúcar e Alcool Ltda

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2011

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE.  
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Improcede o lançamento carente da apresentação de elementos a amparar a fundamentação utilizada, configurando cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Os Conselheiros Livia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva votaram pelas conclusões

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Livia de Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa .

## Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso sobre o caso.

### Relatório

Contra a contribuinte em epígrafe, CENTRAL PAULISTA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA, foram lavrados autos de infração no valor de R\$ 85.084.815,33, para exigência de IRPJ, e de R\$ 30.648.103,82, para exigência de CSLL, incluídos a multa de 75% e os juros de mora calculados até 03/2015, relativos ao ano-calendário de 2011.

#### I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

De acordo com os autos de infração do IRPJ (lançamento principal) e da CSLL, de fls. 550 a 564, a Fiscalização apurou a seguinte infração à legislação tributária:

#### **Inobservância do regime de escrituração – redução indevida do lucro real causada por postergação de custos ou despesas**

Integram os referidos autos de infração o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 542 a 549 e respectivos documentos anexos, aos quais me reporto para elaborar a seguinte síntese do trabalho da fiscalização.

A impugnante, sociedade comercial de responsabilidade limitada tem por objeto social a industrialização e comercialização da cana de açúcar, do acúcar e seus derivados, bem como a sua destilação e refinação, de conformidade com as Leis e Regulamentos do Instituto do Açúcar e do Alcool.

A impugnante optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL e pelo parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

Em relação a descrição dos fatos, informa a Autoridade Fiscal que:

i. A partir do exame da ficha 05D DIPJ 2012, A Autoridade Fiscal verificou que, do total das despesas operacionais de R\$ 304.538.246,76, a parte mais significativa corresponde à apropriação de juros e multa no montante de R\$ 282.439.211,04 (conta 423010041), ou seja, 93% do total das despesas. Constam, ainda, honorários advocatícios de R\$4.255.335,72 ( conta 423010060), impostos e taxas de exercícios anteriores no valor de R\$8.210.024,89 (conta 424050001) e despesas indedutíveis no valor de R\$ 422.242,64 (conta 423010006);

ii. O exame da conta de resultado 423010041, por meio do SPED-ECD, revela que apenas em 31/07/2011 foram escriturados a débito o montante de R\$ 270.952.676,59 em razão da consolidação das dívidas incluídas nos parcelamentos previstos na Lei nº 11.941, de 2009. Por sua vez, a contrapartida desse montante ocorreu na conta de passivo 225010004 – REFIS PARCELAMENTO LEI Nº 11.941, no valor de R\$ 289.186.755,07, pelo que não estavam integralmente escriturados os valores parcelados;

iii. Após o exame dos documentos relacionados à escrituração das dívidas parceladas, a Autoridade Fiscal constatou que, dos valores incluídos no parcelamento, cuja

soma – sem os descontos e deduções -, totalizou R\$ 487.689.764,98, apenas uma parte encontrava-se escriturados, no início do período sob fiscalização, nas contas de passivo 213020003, 213020004, 213020006, 213020009, 213020011, 213020012, 213020013, 213020014, 213020017, 213020019, 213020020, 213020030, 213020031, 213020035, 213020036, 213020037, 213020038, 213020039, 222010009 e 225010002;

iv. A impugnante foi intimada a apontar a origem dos débitos parcelados. Contudo, não o fez em relação à sua totalidade, particularmente em relação aos débitos de parcelamentos anteriores (parcela mais significativa da dívida). Os débitos correspondentes a períodos com apuração de lucro estavam devidamente escriturados no montante de R\$ 15.011.064,50;

v. Após a redução da dívida em virtude do número de parcelas a serem pagas, constante da Lei nº 11.941, de 2009, o valor do parcelamento da conta 225010004 totalizou R\$ 313.449.497,18, consolidado em 26/11/2009;

vi. Excluídos o montante de devedimento escriturado de R\$ 15.011.064,50 (devidamente escriturado), restaram R\$ 298.561.579,48, escriturados conforme a tabela III do TVF, a seguir transcrita:

Data	Conta		Valor	Histórico
31/07/2011	423010041	D	3.008.054,56	JUROS E MULTA CONS.REFIS ART1 RFB/D.DEB
31/07/2011	423010041	D	3.685.175,42	JUROS E MULTA REFIS ART.1 PGFN/DEB.PREV.
31/07/2011	423010041	D	170.127.678,32	JUROS E MULTA CONSOL.REFIS ART.3 PGFN
31/07/2011	423010041	D	93.094.922,19	ENCARGOS REFIS PARC.ANTERIORES
31/07/2011	423010041	D	1.036.846,10	CONSOLJUROS E MULTA REFIS ART.1 PGFN/D.D
31/07/2011	423010041	D	354.485,99	JUROS E MULTA CONSOLREFIS ART.1 RFB/D.P
31/07/2011	423010041	D	14.717.905,00	JUROS E MULTA CONSOL.REFIS ART.3/D.PREV.
31/07/2011	423010060	D	943.814,20	HONORÁRIOS CONSOLREFIS ART.1 PGFN
31/07/2011	423010060	D	2.652.037,33	HONORÁRIOS CONSOL.REFIS ART.3/D.PREV
31/07/2011	424050001	D	116.822,99	CONSOL.IMPOSTOS NAO APROPRIADOS
31/07/2011	424050001	D	764.243,28	IMPOSTOS CONSOL.REFIS ART.1 NAO APROPRIA
31/07/2011	424050001	D	1.002.227,69	IMPOSTOS NAO APROP. CONSLREFIS ART.1 RFB
31/07/2011	424050001	D	6.326.748,93	IMPOSTOS CONSOL.REFIS ART.3/NAO APROP.
31/07/2011	424050002	D	689.495,32	CONSOL.MULTAS REFIS ART.1 PGFN/D.DÉBITOS
31/07/2011	424050002	D	41.122,16	MULTA CONSOL.REFIS ART.3 PGFN
			<b>298.561.579,48</b>	

vii. O montante correspondente à soma das parcelas apropriadas às contas 424050001 e 424050002 foram excluídos na apuração do lucro real, conforme valores preenchidos nas linhas 19 (R\$ 730.617,48) e 34 (R\$ 8.210.042,89) da ficha 05D da DIPJ e transportados para a linha 5 da Ficha 09A – Apuração do Lucro Real - da mesma declaração

Quanto aos fundamentos para a glosa das despesas com amortização de ágio, explica a Autoridade Fiscal o seguinte:

vii. O montante correspondente à soma das parcelas apropriadas às contas 424050001 e 424050002 foram excluídos na apuração do lucro real, conforme valores preenchidos nas linhas 19 (R\$ 730.617,48) e 34 (R\$ 8.210.042,89) da ficha 05D da DIPJ e transportados para a linha 5 da Ficha 09A – Apuração do Lucro Real - da mesma declaração

Quanto aos fundamentos para a glosa das despesas com amortização de ágio, explica a Autoridade Fiscal o seguinte:

viii. O procedimento do sujeito passivo se subsume ao disposto no artigo 273, inciso II, do RIR/1999, que prescreve que a escrituração de despesas em inobservância do regime de competência não pode resultar em redução do imposto a pagar. No caso, a consequência da escrituração de despesas de períodos anteriores no ano de 2011 foi inobservância da limitação à compensação de prejuízos fiscais, pois houvesse os juros sido apropriados nos momentos corretos, por certo o sujeito passivo teria prejuízos fiscais a serem deduzidos dos lucros até o limite de 30%. Ao escriturar os encargos de juros no mesmo período em que apurou as receitas o sujeito passivo fez com que a limitação à compensação de prejuízos não fosse observada, o que resultou na absorção integral das receitas extraordinárias não apenas relacionadas ao parcelamento, mas também aquelas advindas da negociação de dívida com instituição bancária.

Concluiu a Autoridade Fiscal que, em relação ao IRPJ:

ix. o montante de R\$ 298.561.579,48 que afetou o resultado de 2011 deve ser excluído na apuração do lucro real, uma vez que correspondem a encargos de períodos anteriores. Como a parcela escriturada nas contas 424050001 e 424050002 - no total de R\$ 8.940.660,37 - já haviam sido excluídos da apuração do IRPJ pelo sujeito passivo quando do preenchimento da ficha 09A da DIPJ 2012, a diferença equivalente a **RS 289.620.919,11** deverá ser ajustada de ofício. Esse ajuste será feito mediante adição desse montante ao resultado do período, conforme o cálculo a seguir transcrito:

DIPJ 2012-Ficha 09A	
Linha 01. Lucro Líquido antes do IRPJ	-60.100.845,28
Linha 03. Lucro Líquido após ajuste do RTT	-60.100.845,28
ADIÇÕES	
Linha 05. Despesas Operacionais - soma das parcelas não dedutíveis	9.699.949,02
Linha 45. Soma das Adições	9.699.949,02
Linha 80. Lucro antes da Compensação de prejuízos - próprio período de apuração	-50.400.896,26
<b>AJUSTE DE OFÍCIO</b>	
<b>Encargos de períodos anteriores</b>	<b>289.620.919,11</b>
LUCRO REALAJUSTADO	
Compensação de Prejuízos Fiscais (de ofício)	239.220.022,85
LUCRO REAL APÓS COMPENSAÇÃO	71.766.006,85
	167.454.016,00

Em relação à apuração da CSLL, concluiu a Autoridade Fiscal que:

x. o sujeito passivo efetuou adição de apenas R\$ 804.540,05 - valor esse que não corresponde aos valores escriturados nas contas 424050001 e 424050002, contudo, supera os valores contabilizados nas contas 423010006 e 423010042, que são as demais contas nas quais foram escrituradas despesas ineditáveis - conforme memória de cálculo apresentada pelo sujeito passivo. Os valores levados a resultado a partir das contas 423010006 e 423010042 somam R\$ 759.288,65, portanto, o ajuste na apuração da CSLL será feito mediante o acréscimo de R\$ 298.561.579,48 subtraído da diferença entre o valor lançado na linha 5 da ficha 17 da DIPJ (R\$ 804.540,05) e aquele levado a resultado por meio das contas 423010006 e 423010042, conforme o cálculo a seguir transcrito:

DIPJ 2012-Ficha 17	
Linha 01. Lucro Líquido antes da CSLL	-60.100.845,28
Linha 03. Lucro Líquido após ajuste do RTT	-60.100.845,28
ADIÇÕES	
Linha 05. Despesas não dedutíveis	804.540,05
Linha 38. Soma das Adições	804.540,05
Linha 80. Base de Cálculo antes da Comp. BC Neg. - próprio período de apuração	-59.296.305,23
<b>AJUSTE DE OFÍCIO</b>	
Encargos de períodos anteriores	298.561.579,48
Dif. Entre contas 423010006/423010042 e linha 05	(-45.251,40)
BASE DE CÁLCULO DA CSLL AJUSTADA	
Compensação de BC Megativa (de ofício)	239.220.022,85
BASE DE CÁLCULO DA CSLL APÓS COMP.	71.766.006,85
	167.454.016,00

## II. DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte CTEEP foi cientificada dos autos de infração em 01/04/2015 e deu entrada em sua impugnação em 04/05/2015 (fls.570 a 771), cujas razões de irresignação encontram-se sintetizadas a seguir:

### 1. Nulidade do Auto de Infração por má fundamentação e cerceamento de direito de defesa.

Sustenta a impugnante o seguinte, em síntese:

i. Na construção da sua tese, o i. Auditor Fiscal, primeiramente, identificou as despesas com débitos incluídos em programas de parcelamentos que haviam sido escrituradas em 2011 e, posteriormente, invocou o artigo 273, inciso II do RIR/99 como fundamento para a autuação sob a alegação de que a dedução havia sido realizada em período de apuração distinto daquele que seria o correto;

ii. *Faltou*, justamente, o i. Auditor Fiscal *apontar* quais seriam, a seu ver, os *períodos de apuração corretos* para o reconhecimento das despesas decorrentes dos débitos fiscais pormenorizados - diga-se, por ele mesmo, aos quais foram atribuídas as letras *A a F* - bem como apontar a *norma jurídica capaz, de amparar a sua escolha*;

iii. A maior prova da precariedade da construção da tese fiscal é o fato de que o i. Auditor Fiscal colocou em uma vala comum situações absolutamente distintas envolvendo *dívidas não parceladas anteriormente (A a D)* e *saldos remanescentes de parcelamentos anteriores (E e F)* tendo, quanto a elas, se limitado a alegar, *sem qualquer fundamentação jurídica adicional*, que a sua escrituração como despesa se deu em desrespeito ao regime de competência;

iv. Não há, no TVCF, nenhuma linha escrita sequer que esclareça *o porquê* a escrituração como despesa do recolhimento de cada uma das categorias de débitos apontada teria se dado em desrespeito ao regime de competência. Afinal, se a fiscalização entende que o critério apontado pela Impugnante para o reconhecimento contábil de despesas está errado, cabe a ela apontar qual seria o critério correto bem como os períodos de apuração em que as despesas deveriam ter sido escrituradas;

A impugnante apresenta doutrina de escol e jurisprudência administrativa para concluir que:

v. a Autoridade Fiscal violou o seu dever de motivar (cf. artigo 2º, *caput* e parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/99), como também gerou prejuízo ao direito de defesa da Impugnante o que, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, fato que autoriza a declaração da nulidade do Auto de Infração.

## **2. A não ocorrência do fato gerador: a compensação de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSLL não implica acréscimo patrimonial tributável ("receita" declarada de R\$ 192.614.899,60)**

Sustenta a impugnante o seguinte, em síntese, que:

vi. em caráter ainda inicial, há plena possibilidade jurídica de se discutir a natureza de "receita" da compensação dos Prejuízos Fiscais e das Bases de Cálculo Negativas de CSLL acumulados com as parcelas correspondentes à multa e aos juros de mora de débitos incluídos no REFIS IV haja vista que:

- processualmente, inexistente qualquer óbice vez que o sujeito passivo pode exercer o seu direito de defesa atacando-se a acusação fiscal seja diretamente, seja indiretamente através de outras razões e elementos que, muito embora não ataquem diretamente a tese fiscal, sejam-lhe indiretamente relacionados; e

- no presente caso, os efeitos de definitividade das informações presentes na DIPJ não se aplicam às receitas informadas uma vez que a tese fiscal compreendeu não apenas as despesas mas, igualmente, as receitas entendimento que deve ser aceito sob pena de se admitir que o lançamento do crédito tributário foi formalizado à revelia da norma prevista no *caput* do artigo 273 do RIR/99.

vii. com base em premissas extraídas da doutrina, do Código Civil de 2002 do art. 43 do CTN e de regras do CPC, o exercício do direito à compensação de Prejuízos Fiscais com as parcelas relativas à multa e aos juros de mora dos débitos incluídos no REFIS IV jamais poderia ser considerada uma receita;

Após reconhecer o equívoco no registro, na sua DIPJ 2012, do valor de R\$ 192.614.899,60, como receita operacional, conclui a impugnante que:

viii. a acusação fiscal de que a Impugnante teria postergado o reconhecimento contábil das suas despesas, em inobservância ao regime de competência, para, com isso, anular o efeito fiscal das receitas reconhecidas no ano-calendário atuado é improcedente haja vista que o montante mais significativo de tais "receitas" (R\$ 192.614.899,60) sequer receita é; e

ix. A consequência da demonstração de que o valor apontado acima foi incorretamente tratado como receita por um lapso comentido pela Impugnante, longe de ter o condão de exigir uma restituição por parte do Erário Pública, demonstra que a premissa sobre a qual se firmou o i. Auditor Fiscal - no sentido de que teria ocorrido redução indevida do lucro real (art. 273, inciso I do RIR/99) (sic) - revela-se falsa

**3. A efetiva observância do regime de competência na dedução das despesas referentes aos débitos A a D (R\$ 17.661.621,79) - dívidas não parceladas anteriormente**

Nesse ponto sustenta a impugnante, em síntese:

x. O i. Auditor Fiscal houve por bem questionar a dedutibilidade de despesas com *dívidas não parceladas anteriormente* - no valor de R\$ 17.661.621,79 - correspondentes àquelas que foram incluídas no REFIS IV tendo sido elas, até então, objeto de

discussões administrativas e judiciais específicas, conforme reconhece a própria fiscalização (veja-se, neste ponto, os recibos de consolidação anexos - Docs. 07 a 10).

xi. Em razão de estas dívidas tributárias estarem em discussão administrativa e judicial, a Impugnante jamais as havia reconhecido como dívidas tributárias propriamente ditas já que, ao final das referidas discussões, elas poderiam sequer se revelar devidas ou ser, em grande medida, reduzidas.

xii. Em verdade, enquanto débitos tributários permanecem em discussões específicas judiciais ou administrativas, eles não ostentam as características intrínsecas de uma *despesa* a qual exige a certeza quanto (i) ao montante devido, (ii) ao momento em que se dará a saída dos recursos para a sua quitação e (iii) à elevada probabilidade da ocorrência da saída apontada. Até então, tais dívidas, ainda em discussão, darão ensejo, apenas, a meras *provisões*.

xiii. Não é por outra razão que a Lei nº 8.981/95, em seu artigo 41, prevê como regra de exceção à dedução de despesas incorridas com tributos no momento da ocorrência do seu fato gerador a regra segundo a qual, para os tributos com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos I a IV do artigo 151 do CTN - ou seja, para todos os casos em que a sua determinação esteja em discussão administrativa ou judicial -, o reconhecimento da respectiva despesa fica postergado para o momento em que os débitos não mais tiverem a sua exigibilidade suspensa

xiv. Em virtude de a Lei nº 8.981/95 ter sido publicada antes da publicação da Lei Complementar nº 104/2001, o legislador da ocasião se ateu apenas às hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no CTN na ocasião razão pela qual é compreensível que o §1º do artigo 41 da Lei nº 8.981/95 tenha feito remissão apenas aos incisos II a IV e não II a V;

Nesse sentido, a impugnante trouxe a Solução de Consulta Interna nº 9, de 2012 e aduziu que:

xv. apenas com "*a confissão irretratável e irrevogável dos débitos*" que os débitos fiscais, antes em discussão, deixam de ter natureza de provisão. Mais precisamente, os débitos deixariam de ser meras provisões no momento em que, após ter aderido ao REFIS IV, a Impugnante efetuou a desistência das respectivas discussões administrativas e judiciais o que, nos termos do artigo 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, constituía requisito para a inclusão de cada débito fiscal no referido programa.

xvi. contudo, apenas com a consolidação da dívida tributária surge a certeza quanto aos débitos fiscais, conforme os artigos 14, 15 e 16 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009;

xvii. embora a dívida a ser definitivamente consolidada fosse aquela objeto do requerimento do parcelamento ou do pagamento à vista, a consolidação em si dependeria de diversos elementos que, à época da publicação da própria portaria conjunta, ainda não se revelavam absolutamente claros. Foi justamente por esta razão que a PGFN e a RFB, conjuntamente, se comprometeram a publicar posteriores atos normativos com instruções mais detalhadas para que a consolidação da dívida de cada contribuinte pudesse ser feita;

xviii. Por esta razão, foi somente entre março e agosto de 2011 - após a publicação do cronograma estabelecido pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011 - que a

exata extensão da sua dívida tributária parcelada pôde ser mensurada pela Impugnante, requisito este fundamental para o seu reconhecimento contábil jn, ^nto despesa.

Nesse sentido, trouxe jurisprudência administrativa e concluiu que :

xix. procedeu corretamente ao reconhecer as despesas aqui tratadas - referentes débitos *A* a *D* no valor de R\$ 17.661.621,79 que foram incluídos no REFIS IV - somente no ano de 2011, fazendo-se jus, desse modo, ao cancelamento proporcional do crédito tributário neste ponto.

#### **4. O necessário *matching contábil* entre receitas e despesas em relação aos débitos *F* e *E* (R\$ 295.787.975,39) - saldo remanescente de parcelamentos anteriores**

Sustenta a impugnante, em síntese:

xx. Se é verdade que a Impugnante teria postergado as suas despesas para que o seu reconhecimento tivesse ocorrido, apenas em 2011, e, portanto, em período posterior ao que elas deveriam ter sido reconhecidas haja vista a adesão da Impugnante a programas de parcelamento anteriores (e.g. parcelamentos ordinários, REFIS I, PAES e o PAEX), também é verdade que houve a postergação a receita que deveria ter sido reconhecida juntamente com as despesas nestas mesmas ocasiões;

xxi. desde a previsão do primeiro REFIS, abriu-se ao contribuinte a possibilidade de utilização de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSLL para compensar a parcela relativa aos juros e à multa dos débitos incluídos (cf. Lei nº 9.964/2000, art. 2º, §7º, inciso II);

xxii. Tendo esta faculdade sido prevista desde o primeiro REFIS bem como por todos os demais que o seguiram, com a utilização dos prejuízos, caberia ao contribuinte reconhecer uma "receita" que seria confrontada com uma despesa relativa aos tributos que teriam se tomados devidos naquele momento e assim sucessivamente em todos os demais programas de parcelamento que o seguiram;

xxiii. Assim, a cada novo programa de parcelamento, tendo sido prevista a mesma faculdade que foi conferida pelo artigo 1º, §7º da Lei nº 11.941/2009, caberia ao contribuinte reconhecer uma suposta receita correspondente ao exercício do direito à compensação (admitindo-se, apenas, por hipótese se tratar de uma receita), bem como uma despesa correspondente aos tributos devidos;

Após referenciar-se ao princípio do confronto das despesas com as receitas (*matching principie*), conclui a impugnante que:

xxiv. diversamente do que defende o i. Auditor Fiscal, não houve redução indevida do lucro real. Isto porque, caso tivesse o emparelhamento entre receitas e despesas ocorrido por ocasião da cada programa de parcelamento ou, de forma consolidada, na ocasião do REFIS IV, o resultado tributário teria sido o mesmo. Razão pela qual a faz jus ao cancelamento do crédito tributário no tocante à glosa das despesas do valor de R\$ 295.787.975,39.

#### **5. Impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício**

Nesse ponto, a impugnante argumenta, em síntese, com amparo na jurisprudência administrativa, que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Razão pela qual pugna pela exclusão dos referidos juros sobre a multa de ofício.

#### **6. A aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade diante da existência de dúvida concreta**

Nesse ponto, pugna a impugnante, com amparo em julgado do STF, pelo cancelamento da multa de ofício em caso de voto de qualidade sob o fundamento de que o art. 112, do CTN, garante a interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à aplicação de infrações.

A impugnante requer ao final a anulação do auto de infração em vista da sua má fundamentação jurídica e do conseqüente inevitável prejuízo ao direito de defesa da Impugnante, conforme exposto no tópico 1. Caso a causa de nulidade apontada seja superada pela turma julgadora, requer-se o cancelamento integral ao Auto de Infração com fundamento nas razões de defesa apontadas nos tópicos 2, 3 e 4. Subsidiariamente, caso superada todas as questões apontadas, requer-se a exclusão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (cf. tópico 5.) e o cancelamento da multa de ofício em caso de o resultado do julgamento ocorrer por voto de qualidade.

É o relatório.

Deste extenso relatório resultou a seguinte decisão da DRJ/Brasília:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. INSUBSISTÊNCIA.**

A incorreta determinação da matéria tributável na constituição do crédito tributário implica a insubsistência do lançamento.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Da decisão que exonerou o crédito tributário a DRJ/Brasília recorreu de ofício ao CARF em razão do montante de exoneração do crédito tributário.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Encontramos, no presente caso, uma discussão acerca da higidez da autuação levada a efeito contra o contribuinte. Em seu trabalho o fiscal entendeu que ocorreu a escrituração indevida de despesas no ano de 2011 que deveriam ter sido reconhecidas em anos anteriores. Tais despesas referiam-se ao reconhecimento dos débitos da empresa que foram objeto de parcelamento na Lei nº 11.941/2009, cuja consolidação ocorreu no ano de 2001.

Assim entendendo, realizou a lavratura do auto de infração com base no art. 274, II, do Regulamento do Imposto de Renda.

No seu recurso o contribuinte alega que o lançamento teria cerceado o seu direito de defesa em razão de, ao alegar que a escrituração das despesas foi realizada em momento posterior ao devido, não apresentou a indicação do momento em que tais despesas deveriam ter sido escrituradas.

Alegou ainda que as receitas oriundas da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL não representariam receitas efetivas da empresa e, por isso, não deveriam ter sido reconhecidas na apuração do lucro e dos tributos devidos no ano de 2011.

Por fim, dentre outros argumentos alega que a escrituração das despesas dos débitos, multa e juros incluídos no parcelamento ocorreu em 2011 porque a consolidação deste parcelamento ocorre apenas nesta data, ou seja, apenas aí, teria a certeza dos débitos e poderia concretizar os lançamentos. Ainda apresenta o argumento da ausência do encontro entre despesas e receitas para a apuração do resultado devido.

A DRJ/Belo Horizonte acatou o entendimento da empresa e considerou que o auto de infração não indicou corretamente a matéria tributável configurando cerceamento ao direito de defesa da empresa, resultando por considerar nula a autuação.

Respeitando as linhas de entendimento da defesa e da DRJ/Belo Horizonte, devemos, no entanto, tecer alguns comentários a respeito destes pontos de vista.

Encontro de contas entre receitas e despesas (*Matching*) => Quanto a este ponto não é verdade absoluta a necessidade que este encontro de contas realiza-se no mesmo exercício. Se verificarmos que a maior parte das despesas de juros e multas contabilizadas em 2011 referiu-se a débitos oriundos de parcelamentos anteriores, seguindo inclusive as alegações de defesa, estes débitos e respectivos juros e multas **deveriam ter sido reconhecidos** em exercícios anteriores posto que, levando-se em consideração a alegação da empresa que deve reconhecer essas despesas apenas quando da consolidação dos parcelamentos, tais parcelamentos, sem sombra de dúvida, foram consolidados em anos anteriores e, assim, as despesas relativas aos débitos neles consolidados também obrigatoriamente deveriam ter sido reconhecida nas épocas próprias.

Ora, em assim sendo, não haveria como fazer-se este encontro de contas em 2011, pois parte significativa das despesas já teria sido reconhecida anteriormente, restando para reconhecimento em 2011 apenas a parcela de juros resultante da diferença entre a consolidação do parcelamento anterior e a nova consolidação em 2011.

Outro aspecto que deve ser mencionado é que, obrigatoriamente, o fiscal não é obrigado a indicar pormenorizadamente o período de apuração em cada débito deveria ter sido contabilizado, bastando que ele informasse qual deveria ser o exercício, mesmo sem indicá-lo. Exemplifiquemos: Em relação aos débitos objeto de parcelamento anterior não seria necessária a indicação individualizada do exercício em que a despesa de cada débito deveria ter sido reconhecida. Bastaria que informasse que esse reconhecimento deveria ser feito em período anterior de acordo com a data de consolidação de cada parcelamento em que foram reconhecido de forma irretratável e irrevogável pela empresa.

Por fim, em relação à alegação de que o valor da dedução dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL não deveriam ser contabilizados como receitas também está equivocado. A apuração destes prejuízos é feita na apuração do lucro real e controlada no LALUR da empresa, podendo ser utilizada apenas na dedução do lucro tributável do exercício e limitado à razão de 30% do lucro.

A partir do momento em que a Lei do parcelamento possibilita a utilização destes prejuízos para ser calculado, pela aplicação das alíquotas de 25% e 9% a título de IRPJ e CSLL como valor utilizável como abatimento dos juros e multas consolidados no parcelamento, por óbvio, como vai haver um lançamento de redução do passivo (juros e multa) tem de haver a necessária contrapartida em conta de receita, posto que este valor não constava do patrimônio da empresa, apenas sendo controlado no LALUR. Observe-se, no entanto, que tal entendimento deste relator foi demovido em razão das peculiaridades da Lei instituidora deste programa especial que isentou da tributação tais receitas.

Entretanto, por mais que este relator discorde dos argumentos apresentados e utilizados como fundamentos para a anulação da autuação, depois de leitura atenta do auto de infração, havemos de reconhecer que efetivamente deixou o auditor responsável pela autuação de realizar alguns procedimentos e diligências necessários a comprovação da irregularidade de procedimento da empresa.

Deveria, em relação aos débitos nunca antes parcelados, ter solicitado os lançamentos individualizados a fim de separar a parcela das despesas que poderiam ser efetivamente reconhecidas apenas na consolidação do parcelamento das que poderiam ter sido reconhecidas anteriormente.

Mais ainda, poderia ter solicitado ou diligenciado junto ao setor de parcelamento da delegacia, a relação de débitos consolidados em cada parcelamento ao qual a empresa aderiu anteriormente. Com tais relações poderia intimar a empresa a informar se realizou o reconhecimento das referidas despesas de débitos consolidados na época da consolidação de cada parcelamento e, se não o fez, os motivos de fato e de direito que justifiquem.

Assim agindo, poderia fechar o ciclo de sua autuação, ao comprovar cabalmente que, a empresa deixou de escriturar tais despesas em época própria, possibilitando a manutenção da autuação. Verificamos, ainda, outra falha no procedimento por falta de obediência ao parágrafo 1º, do art. 274, do RIR/99.

Vejamos:

**Seção VIII**  
**Inobservância do Regime de Competência**

*Art. 273. A inexactidão 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.*

**§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no [§ 2º do art. 247 \(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º\)](#).**

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no [§ 2º do art. 247](#) não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º](#), e [Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16](#)).*

Note-se que, ao realizar a apuração do IRPJ e da CSLL o auditor não fez a compensação do imposto e contribuição que porventura foi pago a maior em outro período de apuração.

Demonstra-se destes fatos que faltou ao lançamento a devida apresentação da completude dos fatos que justificavam a autuação. Tal ausência limitou o direito de defesa do contribuinte ao não propiciar detalhes importantes que deveriam ser do conhecimento do autuante e necessários à correta identificação de todos os elementos da autuação.

Por tais motivos é que, considerando que a autuação levada a efeito contra a empresa no exercício deixou de comprovar os corretos exercícios em que a escrituração das despesas deveria ter sido realizada, prejudicando o direito de defesa da empresa e, ainda, desrespeitou a norma do § 1º, do art. 273, do Regulamento do Imposto de Renda, forçoso reconhecer que resta passível de nulidade o lançamento, conforme decidido pela DRJ/Belo Horizonte na análise da impugnação.

À vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício da DRJ/Belo Horizonte.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

