



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

Processo nº 10314.727981/2014-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.380 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2017
Matéria IRPJ. ATIVO FISCAL DIFERIDO. PREJUÍZO FISCAL.
Recorrente UNIALCO SA ALCOOL E ACUCAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DÉBITOS INCLUÍDOS NO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI Nº 11.941, DE 2009. LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE MORA COM UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS. A Lei nº 11.941/09 em nada alterou a regulamentação deste crédito, apenas e tão somente ampliou as alternativas de utilização do crédito para liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS da Crise. Inexiste acréscimo patrimonial na hipótese de redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), ocorrendo apenas um encontro de contas, uma compensação.

LUCRO REAL. APURAÇÃO. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

É improcedente o lançamento fiscal por ausência de adição de valores na apuração do Lucro Real, quando não especificada qual a parcela que deixou de ser adicionada ao lucro líquido do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

COFINS. LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de COFINS que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP. LANÇAMENTO DECORRENTE

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento de Contribuição ao PIS/PASEP que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares, e no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Edgar Bragança Bazhuni (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 874 a 919), interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão 02-67.342, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (fls. 841 a 865), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação por ele apresentada em relação aos Autos de Infração de fls. 589 a 616. A decisão recorrida foi assim ementada:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

APURAÇÃO DO PIS.

A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

APURAÇÃO DA COFINS.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. RECEITA

A utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas para quitação de um débito, ao representar a redução de um passivo com conseqüente aumento de patrimônio, refere-se a uma receita conforme resolução CFC nº 1.121/08 e Resolução CFC nº 1.374/11

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Efetua-se de ofício o lançamento quando o sujeito passivo fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Os autos de infração lavrados contra a Recorrente se voltam à exigência de IIRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, relativos ao ano-calendário de 2009, no montante total de R\$ 25.461.775,88, atualizado até 11/2014.

O Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 530 a 557 registra a apuração das seguintes infrações:

1. Adição não computada na apuração do Lucro Real;
2. Omissão de receita - receita não contabilizada;
3. Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL, com base em balanço de redução ou suspensão.

O mesmo Termo detalha a apuração das infrações do seguinte modo:

"II- DOS FATOS E LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EFETUADOS PELO CONTRIBUINTE

Inicialmente deve-se mencionar que os fatos relatados neste termo estão relacionados preliminarmente às verificações, no âmbito da ação fiscal, efetuadas em relação ao valor de R\$ 101.361.708,50, informado na linha 69 da ficha 09 da DIPJ 2010/2009 a título de "Outras Exclusões"; estendendo-se, posteriormente, para as exclusões e adições que o contribuinte entendeu necessárias para determinar o lucro real do ano base de 2009, no que diz respeito aos ajustes relacionados à sua adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11941/2009 e, finalmente, concentrando-se especificamente nas adições e exclusões derivadas dos efeitos do parcelamento de débitos decorrentes de compensações indevidas de crédito prêmio de IPI e créditos sobre insumos (alíquota zero). Assim sendo, para este específico fim, o contribuinte informou, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Nº 7, que excluiu os seguintes valores do lucro líquido na apuração do lucro real do ano de 2009:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Estorno de Provisões Indedutíveis - Multa IPI	162.509,85
Reversão provisão contingência - Crédito IPI	42.362.270,40
Reversão provisão contingência - Crédito IPI	39.100.148,11
Estorno multa REFIS III	11.218.393,31
TOTAL	92.843.021,67

Por meio das respostas e respectivos anexos apresentados pelo contribuinte aos Termos de Constatação e Intimação Nº(s) 12 e 16, pela apresentação dos LALUR (s) dos anos de 2007 a 2009 e

através dos arquivos "SPED Contábil" referentes ao ano de 2009, passamos a relatar os fatos e demonstrar os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte decorrentes dos mesmos, assim como do respectivo tratamento fiscal adotado.

Segundo relato do contribuinte, a UNIALCO teria apurado Crédito Prêmio de IPI, durante os anos de 1997 a 2003, conforme Decreto - Nº 491 de 05 de março de 1969, no montante total de R\$ 31.570.947,78. Além dos valores citados acima, relata também que a UNIALCO reconheceu ao longo dos anos créditos de IPI calculados sobre aquisição de matéria-prima e demais produtos tributados à alíquota zero e não tributáveis, cujo montante totalizou R\$ 21.216.561,96.

Este montante foi reconhecido contabilmente em março de 2007, através dos seguintes lançamentos:

D - Conta 1.1.2.06.112 - IPI a Recuperar (ativo)

C- Conta 3.1.7.01.116 Crédito de IPI (resultado)

Os créditos apurados foram compensados com os diversos impostos administrados pela Receita Federal do Brasil através de PERDCOMP. Ao mesmo tempo a empresa constituiu provisão para contingência sobre os valores de crédito de IPI (Contas nº 2.2.1.02.217 - Provisão Crédito Prêmio e 2.2.1.02.218 - Provisão Crédito de IPI -Insumos), tendo em vista que a matéria estava sendo julgada pelo Supremo Tribunal Federal.

O contribuinte apresentou em 31/05/2007 a DIPJ 2007/2007 Nº 0000224816 (Recibo nº 38.29.63.79.63) relativa ao período de 01 de janeiro a 30 de março, tendo em vista a ocorrência de evento de incorporação enquadrando-se, portanto, em situação especial de entrega de DIPJ no decorrer do próprio ano base. Refletindo a constituição da referida provisão, o contribuinte incorporou, à Linha 24 - Demais Provisões - da Ficha 05 A - Despesas Operacionais - da DIPJ 2007/2007, o referido valor de R\$ 31.570.947,78; valor que, somado às demais provisões e despesas indedutíveis do período, se refletiram na adição de R\$ 37.819.432,37 na apuração do lucro real, informada na Linha 03 da Ficha 09A correspondente às Despesas Operacionais - Soma de Parcelas não dedutíveis.

Ainda segundo relato do contribuinte, tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente o aproveitamento dos créditos de IPI, tanto sobre as exportações quanto sobre os insumos tributados a alíquota zero e não tributados, a contabilidade incorporou os registros abaixo, no sentido de registrar o efeito desta decisão:

Crédito IPI sobre exportações

D - Conta 3.1.7.01.117 - Provisão Passiva de IPI (resultado)

C - Conta 2.2.1.02.217- Crédito Prêmio do IPI (Passivo)

Crédito IPI sobre insumos tributados a alíquota 0% e NT

D - Conta 2.3.3.01.101 - Lucros/Prejuízos Exercícios Anteriores (PL)

C - Conta 2.2.1.02.218 - Provisão Crédito de IPI - insumos (Passivo)

Neste sentido, o contribuinte apresentou tão somente em 30/01/2012 a DIPJ 2007/2007 retificadora definitiva Nº 0001586363 (Recibo nº 36.71.98.75.73) relativa ao período de 01 de janeiro a 30 de março, fazendo constar nesta data os efeitos tributários ocorridos naquele período, conforme quadro abaixo:

<i>Linha - Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real PJ - Em Geral</i>	<i>VALOR (R\$)</i>
<i>1 - Lucro Real antes do IRPJ</i>	<i>(31.582.875,90)</i>
<i>2 - Custos - Soma das parcelas indedutíveis</i>	<i>9.157.102,05</i>
<i>3 - Despesas Operacionais - Soma das parcelas indedutíveis</i>	<i>6.248.484,59</i>
<i>10 - Ajustes por Diminuição Valor Invest. Aval. p/PL</i>	<i>3.430.509,16</i>
<i>18 - Realização de reserva de reavaliação</i>	<i>2.348,26</i>
<i>22 - Outras adições</i>	<i>7.403.840,34</i>
<i>23 - Soma das adições</i>	<i>26.242.284,40</i>
<i>27 - (-) Ajustes por Aumento Valor Invest. Aval. p/PL</i>	<i>(225.908,52)</i>
<i>37 - (-) Outras Exclusões</i>	<i>(9.015.182,84)</i>
<i>50 - Soma das Exclusões</i>	<i>(9.271.163,36)</i>
<i>59 - Lucro Real</i>	<i>(14.611.754,86)</i>

Em síntese, o contribuinte baixou a provisão relativa ao Crédito Prêmio do IPI no valor de R\$ 31.570.947,78, reconhecendo ao mesmo tempo o respectivo valor como efetiva despesa tributária. Considerando-se que o valor de R\$ 31.570.947,78 na configuração de provisão é indedutível para efeito da apuração do lucro real, em consonância com o Art. 335 do RIR/99, e considerando-se que o mesmo valor na configuração de despesa tributária reconhecida é dedutível para efeito da apuração do lucro real, então, o simples reconhecimento da despesa implicou na alteração do resultado fiscal, ou seja, passou da apuração de um Lucro Real para um prejuízo fiscal.

A partir da verificação do LALUR do período de janeiro a março de 2007, constata-se de forma mais clara a transformação do valor de provisão de despesas para despesas tributárias efetivas. Na respectiva Parte A - Registro dos ajustes ao lucro líquido, referente ao mês de março de 2007, consignou-se a adição de R\$ 31.570.947,78 a título de Provisão IPI - Prêmio e, ao mesmo tempo, a exclusão no mesmo valor a título de "Crédito Prêmio IPI". Na verdade, o LALUR espelha dois lançamentos simultâneos que mantêm o mesmo efeito da DIPJ retificadora:

1. a reversão da provisão, que tem como contrapartida uma receita de reversão e cujo tratamento tributário é a exclusão do lucro real. Com este lançamento anula-se a adição do lucro real referente à constituição da provisão

2. o reconhecimento tributário da despesa em contrapartida ao correspondente passivo.

Para que não haja qualquer dúvida em relação à apuração do prejuízo fiscal, deve-se mencionar que no LALUR de janeiro a março de 2007, apesar do critério de distribuição dos valores ter sido distinto, a apuração do resultado foi exatamente a mesma do informado na DIPJ 2007/2007 definitiva, ou seja, um prejuízo fiscal de R\$ 14.611.754,86.

Conforme informação contida na referida resposta do contribuinte ao Termo de Constatação Nº 16, houve uma reestruturação do plano de contas contábil da empresa. Assim sendo, o valor originalmente registrado na conta nº 2.2.1.02.218 - Provisão Crédito de IPI - Insumos, foi transferido para a conta nº 2.2.1.02.406 de mesmo nome e o valor originalmente registrado na conta nº 2.2.1.02.217 - Provisão Crédito Prêmio, foi transferido para a conta nº 2.2.1.02.403 de mesmo nome. Assim no início de ano de 2009, os seguintes saldos iniciais das contas analisadas até aqui, já convertidas para o padrão SPED, estão abaixo discriminados:

Conta Nº	Valor R\$
Conta Nº 2.02.01.02.04.03	40.675.339,46
Conta Nº 2.02.01.02.04.06	37.235.212,31
Total	77.910.551,77

Até 30 de novembro de 2009 o contribuinte atualizou a conta Nº 2.02.01.02.04.06 no valor de R\$ 1.864.935,80, cuja contrapartida foi a conta de resultado Nº 3.01.02.01.01.12 (padrão SPED da conta 31201112). Assim sendo, em novembro de 2009 o saldo da conta Nº 2.02.01.02.04.06 era de R\$ 39.100.148,11.

A conta Nº 2.02.01.02.04.03 foi atualizada (crédito) no valor de R\$ 1.755.289,73, cuja contrapartida (débito) foi a conta de resultado Nº 3.01.02.01.01.19 (padrão SPED da conta 31201119). Entretanto, ao mesmo tempo a conta Nº 2.02.01.02.04.03 foi debitada no valor de R\$ 68.358,72, cujo valor a crédito foi a conta de resultado 3.01.07.01.01.14 (padrão SPED). Assim sendo, em novembro de 2009 o saldo da conta Nº 2.02.01.02.04.06 era de R\$ 42.362.270,47 refletindo os seguintes valores:

Saldo Inicial credor	40.675.339,46
Débitos	-68.358,72
Créditos	1.755.289,73
Saldo em 11/2009	42.362.270,47

Além disso, a própria conta 3.01.07.01.01.14 foi mais uma vez creditada no valor de R\$ 94.151,14, mas agora tendo como contrapartida a conta de resultado Nº 3.01.02.01.01.19; portanto, na verdade o que ocorreu foi uma reversão de provisão no valor de R\$ 162.509,86, parte (R\$ 68.358,72) por meio da conta passiva Nº 2.02.01.02.04.06 de valores provisionados nos anos anteriores e parte (R\$ 94.151,14) diretamente na conta de resultado Nº 3.01.02.01.01.19 do período de 2009. Este valor reflète a exclusão de R\$ 162.509,86 incorporada à linha 69 da

ficha 09 da DIPJ 2010/2009 a título de "Outras Exclusões" e destacada no quadro inicial do item 3 do presente Termo.

Consolidando-se os valores até novembro de 2009 teríamos:

Período	Despesas	Provisão*	Reversão de Prov.	Soma
2007 e 2008	60.353.962,97	17.556.588,80	-68.358,72	77.842.193,05
Ano 2009	0,00	3.714.376,67	-94.151,14	3.620.225,53
Total	60.353.962,97	21.270.965,27	-162.509,86	81.462.418,58

Em 27 de novembro de 2009 o contribuinte protocolou os processos administrativos nº 13804.0042004/2009-52 e 13804.0042005/2009-05 pelos quais requereu o pagamento à vista de seus débitos relativos ao aproveitamento indevido dos créditos de que trata o caput do artigo 3º da Medida Provisória nº 470, de 2009 junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil; requerendo ainda a utilização de créditos decorrentes da aplicação das alíquotas de 25% e 9% respectivamente sobre os montantes acumulados de Prejuízo Fiscal ou de Base de Cálculo Negativa - CSLL, apurados até 30 de setembro de 2009, conforme parágrafo 3º do mesmo artigo da MP 470/2009.

Por esta mesma MP 470/2009, ficou definido no parágrafo 1º do artigo 3º que os débitos de que trata o caput deste artigo poderiam ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal. Os valores originários informados pelo contribuinte nos respectivos processos decorreram do seguinte cálculo:

	Valor Original	Juros	Multa	Total do Débito	Redução 90% Juros	Redução 100% Juros	Débito Consolidado
RFB	21.605.425,26	11.463.122,89	4.231.085,05	37.389.633,20	10.316.810,61	4.321.085,	22.751.737,5
PGFN	7.325.828,29	2.252.838,24	1.465.165,66	11.043.832,19	2.027.554,42	1.465.165,	7.511.112,11
TOTAL	28.931.235,55	13.715.961,13	5.786.250,71	48.433.465,39	12.344.365,03	5.786.250,	30.302.849,6

A partir da consolidação dos débitos acima mencionada, o contribuinte fez os lançamentos de ajuste na contabilidade.

O valor de R\$ 30.302.849,64 foi lançado em contrapartida à conta de ativo N° 1.02.01.04.01 - IRPJ Diferidos. Os valores de R\$ 24.147.659,37, R\$ 5.786.250,71 e R\$ 12.344.3650,03, foram lançados em contrapartida à conta de resultado nº 3.01.02.01.08 -Constituição Tributos MP 470/09, resultando na seguinte composição:

DATA	Débito	Crédito	SALDO
30/11/2009	0,00	81.462.418,57	81.462.418,57
30/11/2009	0,00	24.147.659,37	105.610.077,95
30/11/2009	0,00	5.786.250,71	11.396.328,66
30/11/2009	0,00	12.344.365,02	123.740.693,68

Desta forma, a operação de parcelamento em questão resultou em um ganho líquido de R\$ 42.278.275,11, conforme demonstrado abaixo:

<i>Conta</i>	<i>Nº conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
<i>Constituição Tributos MP 470/09</i>	<i>3.01.08.01.01.08</i>	<i>0,00</i>	<i>123.740.693,68</i>
<i>Constituição Tributos MP 470/09</i>	<i>3.01.02.01.01.25</i>	<i>81.462.418,57</i>	<i>0,00</i>
<i>Resultado Líquido</i>	<i>-</i>		<i>42.278.275,11</i>

Na apuração do lucro real da operação relativa ao parcelamento, o contribuinte adicionou em primeiro lugar o valor de R\$ 52.787.509,74, relativo à baixa da conta de ativo 1.01.02.06.01.12 - IPI a Recuperar, cuja contrapartida foi o lançamento a crédito no mesmo valor na conta de resultado (despesa) 3.01.02.01.01.25 - Constituição dos Tributos MP 470/09. Além disso, adicionou o valor de R\$ 3.714.377,67, soma de R\$ 1.849.441,87 relativos à provisão registrada na conta 2.02.01.02.04.03 e R\$ 1.864.935,80 relativos à provisão registrada na conta 2.02.01.02.04.06, cujo valor integra a adição do LALUR 2009, a título de "Provisões Juros Contingências" no montante total de R\$ 4.459.983,36.

Em relação às exclusões, o montante atingiu o valor de R\$ 92.843.321,67, cujos valores já foram indicados no quadro inicial do item 3 deste Termo. Dentre eles, os valores de R\$ 162.509,85 (Estorno de Provisões), R\$ 42.362.270,40 (Reversão Provisão contingência - Crédito IPI) e R\$ 39.100.148,11 (Reversão Provisão contingência - Crédito IPI) já foram analisados no presente termo.

Quanto ao valor de R\$ 11.218.393,31 (Estorno - multa para REFIS III) o contribuinte alega, em sua resposta ao Termo de Intimação Nº 16, que este estorno seria relativo aos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) decorrentes do reconhecimento da receita de crédito de prêmio de IPI sobre as exportações e crédito de IPI sobre insumos tributados à alíquota zero e não tributados. Considerando-se a decisão do STF, no sentido da não possibilidade de usufruir tais créditos, o contribuinte efetuou os respectivos ajustes contábeis a fim de eliminar os créditos tomados, assim como entendeu que deveria deixar de reconhecer os tributos que teriam sido cobrados a partir daqueles créditos (IRPJ/CSLL/PIS e COFINS).

[...]No cômputo geral, o lucro real, antes da compensação de prejuízos fiscais, apurado pelo contribuinte em decorrência da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009, foi de R\$ 5.936.775,83, conforme demonstrado abaixo:

Lucro Líquido = 42.278.275,11

Soma das ADIÇÕES = 56.501.887,41

Soma das Exclusões = (92.843.021,67)

Lucro Real = 5.937.140,85

III- DA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES PELA FISCALIZAÇÃO

Antes de passarmos à análise dos fatos relatados no item anterior, faz-se necessário os devidos esclarecimentos dos procedimentos contábeis e definições legais aceitos para a adoção dos critérios de reconhecimento de receitas, de adições e exclusões na apuração do lucro líquido e lucro real, assim como da base de cálculo da CSLL.

III. I - DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS E DAS DEFINIÇÕES LEGAIS

O contribuinte, ao responder as intimações por escrito, declarou expressamente que as exclusões e adições analisadas pela fiscalização referiam-se à adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009 - Lei 11941/2009, em especial no que tange aos débitos oriundos da utilização irregular, assim definida pelo Supremo Tribunal Federal, de créditos de IPI, prêmio e insumos alíquota zero ou não tributáveis. Neste sentido, ao aderir ao citado parcelamento realizou uma série de ajustes contábeis que incluíram a recomposição de contas de ativo e passivo, remanejamento de valores entre contas contábeis, baixa de provisões e de ativos contingentes, cujas receitas e despesas decorrentes foram reconhecidas no resultado do exercício e posteriormente adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real.

Assim, passamos a esclarecer alguns destes procedimentos à luz das Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, assim como do ponto de vista da legislação tributária. De imediato, deve-se mencionar que a constituição de provisões e o reconhecimento de ativos contingentes são tratados pela NBC T 19.7 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes - aprovada pela Resolução CFC Nº 1.180 de 24.07.2009 e publicada no DOU de 04.08.2009, cujo objetivo é estabelecer a aplicação de critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriadas a provisões e a passivos e ativos contingentes assim como para a divulgação da informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor. Esta Resolução revogou e substituiu a CFC Nº 1066/05 de 21/12/2005; sendo que ambas (revogada e atualizada) coincidem no seu objetivo e no tratamento do Ativo Contingente e das Provisões.

[...]Pelos critérios acima apontados a expectativa de aproveitamento do IPI sobre crédito prêmio e sobre insumos de alíquota zero se enquadraria na condição de ativo contingente e, portanto, não deveria ter sido reconhecido nas demonstrações contábeis. Neste sentido, ao longo de todo o período em que o contribuinte reconheceu estes créditos nas demonstrações contábeis o fez de forma não adequada segundo as normas estabelecidas pelo CFC. Por esta mesma razão ainda mais inadequada, a reconstituição do referido crédito do IPI na conta 1.01.02.06.01.12 no valor de R\$ 43.906.215,91 e respectiva contrapartida na conta de resultado 3.01.02.01.01.25 - Constituição dos Tributos MP 470/09.

Cabe, portanto, verificar se o saldo inicial da referida conta e o lançamento de reconstituição no valor total de R\$ 52.787.509,74 afetou tanto o resultado líquido do exercício quanto a apuração do lucro real do ano de 2009. O primeiro caso será avaliado no item seguinte deste Termo em conjunto com os demais lançamentos de ajustes. Em relação à apuração do lucro real, na medida em que a despesa relativa à baixa do mesmo, incorporada na referida conta de resultado 3.01.02.01.01.25 - Constituição dos Tributos MP 470/09, foi adicionada ao lucro real, seu efeito foi neutralizado na apuração do ano de 2009. De qualquer maneira, completamente descabida toda argumentação do contribuinte de que os ajustes contábeis a fim de eliminar os referidos créditos tomados impunham ajustes para deixar de reconhecer os tributos que teriam sido cobrados a partir daqueles créditos.

Em primeiro lugar, pelo fato óbvio de que se pelas normas contábeis os créditos já nem deveriam ter sido reconhecidos, muito menos seus possíveis efeitos. Segundo, se eventualmente ao serem reconhecidos geraram algum efeito no passado, pelo critério do regime de competência, somente poderiam ter seus efeitos corrigidos nos períodos passados correspondentes. Em terceiro, e principalmente, que a contrapartida do IPI a Recuperar nunca foi base de cálculo para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Se assim o fosse de imediato o IPI deixaria de ser um tributo não cumulativo. A não cumulatividade do tributo impõe que a contrapartida do IPI a Recuperar (equivalente à redução em conta de custo) seja confrontada com a respectiva contrapartida do IPI a Pagar (equivalente à redução da receita), de tal forma que tão somente o saldo deste confronto afete o resultado; daí que a contrapartida do IPI a Recuperar não pode ser considerada em si mesma como base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Quanto ao PIS e COFINS, a contrapartida do IPI a Recuperar nem mesmo faz parte das respectivas bases de cálculo.

Neste sentido a justificativa apresentada pelo contribuinte para a exclusão de R\$ 11.218.393,31 a título de estorno de multa REFIS é completamente infundada, cabendo, entretanto, a verificação se tal valor no cômputo geral alterou a apuração do lucro real, à medida que, de fato, a MP 470/2009 determina que não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto na mesma.

[...]Pelas normas acima estabelecidas, de fato o contribuinte provisionou corretamente os valores aproveitados dos créditos de IPI (Contas nº 2.2.1.02.217 - Provisão Crédito Prêmio e 2.2.1.02.218 - Provisão Crédito de IPI - Insumos), tendo em vista que a matéria estava "sub Júdice". Além disso, pela própria Norma, a provisão deveria ser reconhecida como despesa na determinação do lucro líquido do período. Por outro lado, ao

estabelecer que as provisões devam ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente, assim como, se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida; a Norma também estabeleceu claramente a distinção entre uma reversão de provisão e o reconhecimento da mesma como um efetivo passivo, ou seja, não mais sob a perspectiva de uma provisão.

Assim sendo, quando tornada desnecessária a provisão deve ser revertida e, por consequência, o valor revertido deve ser adicionado na apuração do lucro líquido no período correspondente em que a provisão deixou de ser necessária. Este procedimento decorre do fato que a reversão, na verdade, equivale a um ganho derivado da recuperação da despesa provisionada e, portanto, tratada como receita na apuração do lucro líquido do exercício correspondente.

O reconhecimento de uma provisão como passivo definitivo não altera a sua condição de passivo, apenas altera a sua qualidade, no sentido de que deixou de ser um passivo de prazo ou de valor incertos para tornar-se um passivo de prazo ou de valor certos. Portanto, neste caso, o reconhecimento da provisão como passivo definitivo não alterará a apuração do lucro líquido porque a despesa já fora reconhecida, tratando-se a baixa da provisão apenas uma permuta entre contas de passivo.

Do ponto de vista tributário, a apuração do lucro líquido não se altera em função dos procedimentos acima definidos, conforme estabelecido no artigo 248 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99). Entretanto, na apuração do lucro real, efetiva base de cálculo do IRPJ, o Regulamento do Imposto de Renda estabelece que:

Art. 249. *Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 6o, parágrafo 2o):*

I- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Além disso, o mesmo Regulamento do Imposto de Renda de 1999 estabelece que:

Art. 335. *Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 3o, e Lei 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).*

Considerando-se que as provisões constituídas pelo contribuinte para contingência sobre os valores de crédito de IPI não estão expressamente autorizadas pelo RIR/99 para dedução na

determinação do lucro real; então, em princípio as citadas provisões constituídas pelo contribuinte estão sujeitas à determinação do citado artigo 249 do RIR, assim como, por consequência lógica, as reversões estão sujeitas ao artigo 250 do RIR, que trata das exclusões do lucro líquido do período de apuração permitidas na apuração do respectivo lucro real.

Por outro lado, conforme já mencionado, o reconhecimento de provisões (não dedutíveis) como passivo definitivo não altera a sua condição de passivo; neste sentido, quando de sua baixa (na condição de passivo definitivo) a receita correspondente não pode ter o mesmo tratamento de uma reversão de provisão, ou seja, seu valor não pode ser excluído do lucro líquido na apuração do lucro real do período correspondente.

Nas considerações acima está embasada toda a demonstração e argumentação efetuada no item anterior, referente ao efetivo tratamento tributário das provisões constituídas pelo contribuinte para contingência sobre os valores de crédito de IPI, que resultaram no quadro abaixo, novamente transcrito:

<i>Período</i>	<i>Despesas</i>	<i>Provisão*</i>	<i>Reversão de Prov.</i>	<i>Soma</i>
2007 e 2008	60.353.962,97	17.556.588,80	-68.358,72	77.842.193,05
Ano 2009	0,00	3.714.376,67	-94.151,14	3.620.225,53
Total	60.353.962,97	21.270.965,27	-162.509,86	81.462.418,58

**despesa adicionada na apuração do lucro real*

No item seguinte deste termo, os resultados acima serão analisados no sentido de verificar se houve impacto no cômputo geral na apuração do lucro líquido e do lucro real do ano de 2009. Ressalte-se que o reconhecimento de despesas no valor de R\$ 60.353.962,97, deduzidas na apuração do lucro líquido e real dos respectivos períodos, determinou que a contrapartida no passivo deixasse de ter o caráter de uma provisão para contingência, tornando-se na verdade o reconhecimento de um débito tributário. Tanto assim que, parte deste valor (R\$ 48.433.465,39), foi oferecido ao parcelamento instituído pela MP 470-2009/ Lei 11941-2009.

Note-se que, da mesma maneira que a exata conceituação de despesas foi definida pelas Resoluções CFC N° 1.121 de 28/03/2008 e 1374 de 16/12/2011, por estas mesmas Normas as receitas são definidas como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais. Portanto, a diferença (R\$ 11.920.497,58) entre o efetivo passivo tributário (R\$ 60.353.962,97) e o débito bruto total oferecido ao parcelamento (R\$ 48.433.465,39) constituiu-se em uma diminuição de passivo e, nesta medida, deve ser considerada uma receita, conforme as citadas Resoluções CFC.

Por outro lado, as reduções de cem por cento das multas de mora e de ofício (R\$ 5.786.250,71), de noventa por cento dos

juros de mora (R\$ 12.344.365,02) referentes ao parcelamento instituído pela MP 470-2009 (art. 3º, § 1º) / Lei 11941-2009 constituem-se em uma diminuição de passivo e, nesta medida, também devem ser consideradas receitas, conforme as citadas Resoluções CFC. Entretanto, conforme parágrafo único do artigo 4º da MP 470-2009, estas receitas não serão computadas na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Além disso, a parcela dos valores correspondentes aos débitos (R\$ 30.302.849,65), inclusive multas e juros, liquidada com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, conforme determinação dos parágrafos 2º e 3º do artigo 3º da MP 470-2009, também se constituem em uma diminuição de passivo e, nesta medida, devem ser consideradas receitas, conforme as citadas Resoluções CFC. Neste caso, não há qualquer previsão legal para que estas receitas não sejam computadas na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

[...]Por fim, cabe mencionar que a legislação tributária do imposto de renda consagra o regime de competência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução e reconhecimento do lucro. Neste sentido, os lançamentos auxiliares que reconstituem ativos e passivos não podem ter qualquer influência na determinação do lucro líquido e lucro real do período apurado, sob pena de inobservância do regime de competência, conforme determinado pelo artigo 273 do RIR/99, com base legal no Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, art. 6º, § 5º.

III. II - DA APURAÇÃO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO

Considerando-se as Normas, Legislação e Jurisprudência citadas no item anterior a fiscalização refez a apuração do lucro líquido e real, antes da compensação de prejuízos fiscais, no que tange especificamente ao resultado decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009; os quais serão comparados ao resultado obtido pelo contribuinte (explicitado no item II do presente termo) no sentido de verificar se houve impacto no cômputo geral na apuração do lucro líquido e do lucro real do ano de 2009 apurada pelo contribuinte.

Para este fim, todos os lançamentos auxiliares que reconstituíram ativos e passivos foram eliminados, de tal forma a expurgar qualquer efeito na determinação do lucro líquido e lucro real do período relativo à inobservância do regime de competência. Assim sendo, teríamos os seguintes saldos iniciais de ativos e passivos antes da adesão ao parcelamento:

Conta IPI a recuperar

DATA	Débito	Crédito	SALDO (D)
30/11/2009	0,00	0,00	9.085.994,66

Conta Provisão Créditos de IPI (Prêmio e Insumos)

DATA	Débito	Crédito	SALDO (C)
30/11/2009	0,00	0,00	21.108.455,61

Conta Passivo Tributário (decorrente da utilização indevida de Créditos IPI - Prêmio e Insumos)

DATA	Débito	Crédito	SALDO (C)
30/11/2009	0,00	0,00	60.353.962,97

Com a adesão ao parcelamento teríamos os seguintes lançamentos:

1) baixa do valor remanescente do IPI a Recuperar no montante de R\$ 8.881.293,83 decorrente dos créditos de IPI Prêmio/Insumo, mantido na conta de ativo 1.01.02.06.01.12, com o lançamento a débito no mesmo valor na conta de resultado 3.01.02.01.01.25 -Constituição dos Tributos MP 470/09, abaixo transcrita:

Conta	Nº conta	Débito	Crédito
Constituição Tributos MP 470/09	3.01.02.01.01.25	8.881.293,82	0,00
IPI a Recuperar	1.01.02.06.01.12	0,00	8.881.293,82

Consolidando-se o lançamento acima na referida conta teríamos:

Conta IPI a recuperar (ativo)

DATA	Débito	Crédito	SALDO (D)
30/11/2009	0,00	0,00	9.085.994,66
30/11/2009	0,00	8.881.293,82	204.700,84

2) reversão da conta Provisão de Créditos de IPI Prêmio e Insumos (oriunda de parte das respectivas contas 2.02.01.02.04.06 e 2.02.01.04.03) no valor de R\$ 21.108.455,61, com o lançamento a crédito no mesmo valor na conta de resultado 3.01.02.01.01.08 - Constituição dos Tributos MP 470/09, abaixo transcrita:

Conta	Nº conta	Débito	Crédito
Provisão Créditos de IPI	2.02.01.02.04.03/06	21.108.455,61	0,00
Constituição Tributos MP 470/09	3.01.02.01.01.25	0,00	21.108.455,61

Consolidando-se o lançamento acima na referida conta teríamos:

Conta Provisão Créditos de IPI (Prêmio e Insumos)

DATA	Débito	Crédito	SALDO (C)
30/11/2009	0,00	0,00	21.108.455,61
30/11/2009	21.108.455,61	0,00	0,00

3) baixa do passivo tributário (oriundo de parte das respectivas contas 2.02.01.02.04.06 e 2.02.01.04.03), de acordo com as normas estabelecidas pela MP 470-2009, no valor total de R\$ 60.353.962,97, com o lançamento a crédito no mesmo valor na

conta de resultado 3.01.02.01.01.08 - Constituição dos Tributos MP 470/09, abaixo transcrita:

<i>Conta</i>	<i>Nº conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
Passivo Tributário	2.02.01.02.04.03/06	11.920.497,58	0,00
Passivo Tributário	2.02.01.02.04.03/06	12.344.365,03	0,00
Passivo Tributário	2.02.01.02.04.03/06	5.786.250,71	0,00
Passivo Tributário	2.02.01.02.04.03/06	30.302.849,65	0,00
Constituição Tributos MP 470/09	3.01.02.01.01.25	0,00	60.353.962,97

O valor de R\$ 11.920.497,58 refere-se à diferença entre o efetivo passivo tributário e o débito bruto total oferecido ao parcelamento. O valor de R\$ 5.786.250,71 refere-se às reduções de cem por cento das multas de mora e de ofício (MP 470/2009). O valor de R\$ 12.344.365,02 refere-se à redução de noventa por cento dos juros de mora (MP 470/2009). O valor de R\$ 30.302.849,65 refere-se à parcela liquidada com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (MP 470-2009).

Consolidando-se o lançamento acima na referida conta teríamos:

<i>DATA</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>SALDO (C)</i>
30/11/2009	0,00	0,00	60.353.962,97
30/11/2009	11.920.497,58	0,00	48.433.465,39
30/11/2009	12.344.365,03	0,00	36.089.100,36
30/11/2009	5.786.250,71	0,00	30.302.849,65
30/11/2009	30.302.849,65	0,00	0,00

Desta forma, a operação de parcelamento em questão resultou em um ganho líquido de R\$ 72.581.124,76, conforme demonstrado abaixo:

<i>Conta</i>	<i>Nº conta</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
Constituição Tributos MP 470/09	3.01.08.01.01.08	0,00	81.462.418,58
Constituição Tributos MP 470/09	3.01.02.01.01.25	8.88.293,82	0,00
Resultado Líquido	-	-	72.581.124,76

Comparando-se o lucro líquido (R\$ 42.278.275,11) apurado pelo contribuinte em relação ao apurado pela fiscalização (R\$ 72.581.124,76), no que se refere ao resultado específico decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009, verifica-se uma diferença a menor no valor de R\$ 30.302.849,65 e que corresponde exatamente à parcela dos débitos tributários liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Esta diferença originou-se do fato de que o contribuinte não considerou como receita a parcela dos débitos tributários liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo baixado o saldo da correspondente conta de passivo diretamente com os referidos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

De qualquer forma, por todo exposto no item anterior, no que se refere ao conceito de receita estabelecido pelas Resoluções CFC Nº 1.121 de 28/03/2008 e 1374 de 16/12/2011 e no que tange à jurisprudência estabelecida pela 4ª Câmara Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio do Acórdão nº 1402001.478 no Processo nº 11065.720138/201232, o valor de R\$ 30.302.849,65 não contabilizado como receita constitui-se em infração aos artigos 247, 248, 249, inciso II, e 288 do RIR/99, estando sujeita ao lançamento de ofício por meio de auto de infração, conforme determinação do artigo 841 do RIR/99.

Na apuração do lucro real da operação relativa ao parcelamento, adicionou-se em primeiro lugar o valor de R\$ 8.881.293,82, relativo ao saldo remanescente do IPI a Recuperar decorrente dos créditos de IPI Prêmio/Insumo, mantido na conta de ativo 1.01.02.06.01.12. A despesa gerada com o lançamento a débito no mesmo valor na conta de resultado 3.01.02.01.01.25 - Constituição dos Tributos MP 470/09 não é dedutível, à medida que, em primeiro lugar, é reflexo de lançamentos efetuados no passado cuja existência nem mesmo deveria ter sido reconhecida, ou seja, despesas inexistentes decorrentes de direitos/ativos inexistentes.

Em segundo lugar, se eventualmente ao serem reconhecidos geraram algum efeito no passado, pelo critério do regime de competência, somente poderiam ter seus efeitos corrigidos nos períodos passados correspondentes. No mais, segue o próprio critério de exclusão adotado pelo contribuinte, à medida que integrava o valor de R\$ 52.787.509,74, relativo a reconstituição dos referidos ativos decorrente dos créditos de IPI Prêmio/Insumo, que quando da baixa gerou uma despesa adicionada pelo contribuinte na apuração do lucro real.

Por outro lado, excluiu-se a reversão da conta Provisão de Créditos de IPI Prêmio e Insumos (oriunda de parte das respectivas contas 2.02.01.02.04.06 e 2.02.01.04.03) no valor de R\$ 21.108.455,61. A receita gerada com o lançamento a crédito, no mesmo valor, na conta de resultado 3.01.02.01.01.08 - Constituição dos Tributos MP 470/09 constitui-se em reversão de provisões e, de acordo, com o artigo 250 do RIR/99 podem ser excluídas na apuração do lucro real.

Os valores de R\$ 12.344.365,03 e R\$ 5.786.250,71, referentes às reduções de cem por cento das multas de mora e de ofício e de noventa por cento dos juros de mora em decorrência da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009, foram excluídos na apuração do lucro real; uma vez que sua exclusão está expressamente autorizada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS conforme parágrafo único do artigo 4º da Lei 11.941/2009.

No cômputo geral, o lucro real, antes da compensação de prejuízos fiscais, apurado pela fiscalização em decorrência da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470-2009/ Lei 11.941-2009, foi de R\$ 42.223.347,23, conforme demonstrado abaixo:

Lucro Líquido = 72.581.124,76

Soma das ADIÇÕES = 8.881.293,82

Soma das Exclusões = (39.239.071,35)

Lucro Real = 42.223.347,23

Comparando-se o lucro real (R\$ 5.937.140,85) apurado pelo contribuinte em relação ao apurado pela fiscalização (R\$ 42.223.347,23), no que se refere ao resultado específico decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009, verifica-se uma diferença a menor no valor de R\$ 36.286.206,38. Conforme já exposto, a parte de R\$ 30.302.849,65 refere-se a receitas não contabilizadas na apuração do lucro líquido, sendo que a parte remanescente da diferença, no valor de R\$ 5.983.356,73, foi determinada no cômputo geral por adições não computadas na apuração do lucro real.

Este resultado reflete a comparação entre as diferenças entre os valores adicionados pela fiscalização e pelo contribuinte e os valores excluídos pela fiscalização e pelo contribuinte, indicando que seria necessário que o contribuinte adicionasse mais R\$ 5.983.356,73 para que os efeitos na sua apuração do lucro real fossem neutralizados, conforme demonstrado no quadro abaixo:

	<i>Valores Fiscalização</i>	<i>Valores Contribuinte</i>	<i>Diferenças</i>
<i>Adições</i>	<i>8.881.293,82</i>	<i>56.501.887,41</i>	<i>47.620.593,59</i>
<i>Exclusões</i>	<i>(39.293.071,35)</i>	<i>(92.843.021,67)</i>	<i>-53.603.950,32</i>
		<i>Soma</i>	<i>-5.983.356,73</i>

A diferença apontada de R\$ 5.983.356,73 está sujeita ao lançamento de ofício por meio de auto de infração, tendo em vista que adições não computadas na apuração do lucro real infringem os artigos 247 e 249 do RIR/99.

[...]

VI. I - DA BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo corresponde ao valor de R\$ 30.302.849,65 não contabilizado como receita e ao valor de R\$ 5.983.356,73 referente às adições não computadas na apuração do Lucro Real do ano de 2009."

Regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou Impugnação, cujos argumentos foram assim sintetizados no Acórdão *a quo*:

- *Preliminarmente, solicita a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tendo em vista o recurso apresentado contra o lançamento ora combatido;*

- *Quanto ao mérito, ressalta primeiramente que a companhia apurou, apropriou e registrou contabilmente, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, os créditos de IPI calculados sobre a aquisição de matéria-prima (cana-de-açúcar) e demais produtos tributados à alíquota zero e não-tributáveis; totalizando um montante de R\$ 21.216.561,96;*
- *Além dos créditos supramencionados, a companhia apropriou e registrou contabilmente em 31 de março de 2007, o crédito prêmio de IPI apurado dentre os anos-calendário de 1997 a 2003, conforme assim autorizava o artigo 1º do Decreto-Lei nº 491 de 05 de março de 1969, totalizando o montante de R\$ 31.570.947,78;*
- *Ressalta que quando da apropriação e registro contábil (2003, 2004, 2005 e 2007) dos créditos acima apontados e que montavam R\$ 52.787.509,74, estes foram considerados como receita tributável para fins de determinação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;*
- *Do montante dos créditos de IPI calculados sobre a aquisição de matéria-prima (cana-de-açúcar) e demais produtos tributados a alíquota zero e não tributáveis, bem como do crédito prêmio de IPI apurados, conforme descritos anteriormente, R\$ 43.906.215,91 foram compensados com diversos impostos administrados pela Receita Federal do Brasil - RFB, através de Per/Dcomp (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins), inclusive, com os mesmos tributos devidos, em razão dos créditos em referência, terem sido considerados como receita tributável para fins de determinação do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;*
- *Entretanto, informa que tais créditos eram objeto de discussão pelo STF, razão pela qual a companhia promoveu a constituição de Provisões para contingência em 31 de março de 2007, sendo tais provisões reavaliadas ao encerramento de cada exercício social;*
- *Lembra que do montante registrado como Provisão para contingência, R\$ 29.672.663,99 refere-se aos débitos compensados com o crédito de IPI (21.216.561,96), devidamente atualizados (juros e multa de mora) até 31 de dezembro de 2006 e, em razão de serem de períodos anteriores, períodos estes que deveriam ter sido registradas as referidas provisões, a sua contrapartida deu-se em Patrimônio Líquido, conforme o conceito de "Ajustes de Exercícios Anteriores", vislumbrado no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações;*
- *Alega que tal procedimento não tem o condão de desqualificar a natureza tributária de uma despesa não dedutível para dedutível, pois se fosse esse o objetivo, a companhia deveria ter buscado o benefício fiscal à época, de*

redução do lucro tributável ou aumento do prejuízo fiscal dos períodos de referência, o que não o fez;

- *Informa que a autoridade Fiscal não considerou o referido montante como Provisão de Contingência, pelo fato que não verificou o referido valor adicionado ao lucro real (Parte A - LALUR). Esclarece que a adição tem como princípio básico neutralizar o efeito de uma despesa não dedutível que está impactando o lucro líquido do exercício;*
- *No caso em tela, a provisão não transitou por resultado, não tendo como ser adicionada ao lucro líquido e, quando registrada no Patrimônio Líquido se alcança o mesmo efeito tributário de provisão não dedutível, razão pela qual, quando revertidas contra as contas de resultado, poderá ser excluída do lucro líquido, pois não poderá ser tributada, já que na sua constituição não trouxe qualquer benefício fiscal (dedutibilidade) ao Contribuinte.*
- *Já o montante remanescente de R\$ 2.223.970,62 que refere-se à atualização da provisão em questão, do período de janeiro a 31 de março de 2007, foi considerada como sendo provisão pela autoridade fiscal, pois verificou-se que o referido montante transitou por resultado e foi adicionado ao lucro real de janeiro a março de 2007;*
- *Ocorre que o STF julgou improcedente o aproveitamento dos créditos supracitados;*
- *Assim, em suas apurações retificadoras promoveu a exclusão dos R\$ 31.570.947,78 referente ao crédito Prêmio de IPI das bases de cálculo dos tributos em comento, porém de forma equivocada, uma vez que reduziu o montante do valor adicionado na Linha 3, quando o correto seria escriturar este valor na linha 37, "Outras Exclusões";*
- *Assim, anulada a receita outrora apropriada, de igual modo, exclui-se na íntegra a incidência tributária ao respectivo lançamento;*
- *Alega que a autoridade fiscal desconsiderou os esclarecimentos em relação ao equívoco cometido na escrituração da DIPJ retificadora;*
- *Alega também que a autoridade fiscal interpretou equivocadamente que a exclusão de R\$ 31.570.947,78 refere-se a reversão de provisão, quando na verdade, refere-se a exclusão da receita oriunda da apropriação fiscal e contábil do referido crédito;*
- *Entende que em face do princípio da legalidade o montante de R\$ 29.672.663,99 e R\$ 31.570.947,78 devem ter tratamento tributário não dedutível em 31 de março de 2007;*
- *Discorda do raciocínio da autoridade fiscal para fins de determinação do montante de provisão, pois não há*

diferença de conceito entre os R\$ 26.391.078,06 considerados como "despesa" e R\$ 5.179.869,51 considerados como "provisão", ambos do período de jan a mar/2007 da conta N 2.2.1.02.217, razão pela qual, deveria ter considerado no período o montante de R\$ 31.570.947,57 como efetiva "despesa";

- *Em relação aos valores de R\$ 4.290.220,92 apurado pela autoridade fiscal, como "despesa", do período de Abril a Dezembro/2007 da conta N 2.2.1.02.217, ressalta que o valor encontra-se reduzido indevidamente por R\$ 255.645,19 que refere-se à Juros de Contingência de INSS;*
- *Seguindo o raciocínio da fiscalização e com os devidos ajustes apresenta um demonstrativo na "folha 13" de sua impugnação, segregando despesa e provisão cuja soma geral dos valores consolidados (jan a mar/2007, abr a dez/2007, jan a dez/2008 e jan a nov/2009) representam despesas de R\$ 61.243.611,56, provisão de R\$ 20.381.316,67, reversão de provisão R\$ (162.509,86) e soma de R\$ 81.462.418,37;*
- *Assim, no cômputo geral, o lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais, apurado pelo contribuinte em decorrência da adesão ao parcelamento foi de R\$ 5.937.140,43, enquanto que o apurado pela fiscalização foi de R\$ 42.223.347,23;*
- *Tal divergência no valor de R\$ 36.286.206,39 gerou, aos olhos da fiscalização, duas infrações operacionais;*
- *R\$ 30.302.849,65 sob a alegação de que são tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefícios fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial;*
- *R\$ 5.983.356,75 que representa o valor líquido das adições e exclusões explicitadas abaixo:*
- *Adição ao Lucro da operação □ R\$ 43.906.215,91, do montante de R\$ 52.787.509,74 referente aos créditos de IPI, tal valor de R\$ 43.906.215,91 foi compensado com diversos impostos administrados pela RFB, remanescendo um saldo de IPI a recuperar de R\$ 8.881.293,83;*
- *Exclusão ao Lucro da Operação □ (R\$ 60.353.963,15) preliminarmente alega que o valor correto a ser considerado como despesa seria de R\$ 61.353.963,15, contudo discorda da fiscalização que interpretou que não se trata de provisão e sim de despesa;*
- *(R\$ 11.218.393,31) alega em síntese que tal valor representa os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins em razão dos créditos no montante de R\$ 43.906.215,91. Com a decisão do STF, foi promovida sua exclusão;*

- *(R\$ 162.509,85) informa que a autoridade fiscal reconheceu tal valor como sendo "reversão de provisão";*
- *(R\$ 18.130.615,72) refere-se às reduções de cem por cento das multas de mora e ofício e noventa por cento dos juros de mora referente ao parcelamento especial. Como trata-se de um benefício fiscal não aproveitado à época, concorda com o entendimento da autoridade fiscal;"*

A decisão de primeira instância, como já relatado, manteve integralmente a exigência fiscal, por entender que *"a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas para quitação de um débito, ao representar a redução de um passivo com conseqüente aumento de patrimônio, refere-se a uma receita conforme resolução CFC nº 1.121/08 e Resolução CFC nº 1.374/11"*, de modo que deve integrar o lucro líquido do exercício.

Entendeu, ainda, que foram procedentes as adições e glosas realizadas pela autoridade fiscal na apuração do Lucro Real, posto que os procedimentos realizados pela Recorrente estavam em desconformidade com o previsto nos arts. 249, 250, 273 e 335 do RIR/99.

O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, no qual alega:

a) a nulidade dos Autos de Infração, por erro na capitulação da suposta omissão de receitas de R\$ 30.302.849,65, posto que tais valores foram declarados e reconhecidos, mas deixaram de ser tributados, em função de sua natureza; e falta de motivação, em relação à não adição de R\$ 5.983.356,75, já que a autuação teria se embasado em *"lançamentos contábeis paralelos não condizentes com a natureza dos lançamentos"*;

b) quanto à infração de omissão de receitas de R\$ 30.302.849,65, que a receita teria sido reconhecida em anos anteriores e no próprio ano-calendário objeto da autuação, mas que não seria tributável por se tratar de crédito de IRPJ e CSLL, *"na forma da Resolução nº 988/2004 do CFC, do art. 187 da Lei das S.A. combinado com os artigos 248 e 274 do RIR e art. 344 do RIR, bem ainda consoante já manifestado pela própria RFB na Solução de Consulta DISIT/SRRF09/2001"*;

c) ainda, em relação à referida infração, ainda que se entenda que se trata de receita tributável, ao menos parte dela (R\$ 7.551.112,10) não o seria no ano-calendário de 2009, *"uma vez que os débitos oriundos da PGFN, objeto da adesão à MP 470/09 foram excluídos da referida anistia e, posteriormente, incluídos na reabertura da anistia da Lei nº11.941/09 (na reabertura promovida pela Lei nº12.865/13), ainda pendente de consolidação"*;

d) quanto à não adição de R\$ 5.983.356,73, que a imposição foi realizada sem motivação e por presunção não prevista na legislação e, por decorrer esse montante de lançamentos contábeis paralelos realizados pela Fiscalização não condizentes com a realidade contábil-fiscal, a suposta infração teria decorrido de erro incorrido pela Autoridade Fiscal *"na recomposição do Lucro da MP nº 470/09 por não haver considerado a exclusão de valor de provisão não dedutível constituída em anos anteriores e não deduzida para fins das apurações tributárias, não podendo, portanto, a receita decorrente da respectiva reversão ser tributável no ano de 2009, período no qual a provisão foi realizada"*;

e) por fim, não pode subsistir o lançamento de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, conforme Súmula CARF nº 105, devendo subsistir a multa de ofício, ou ser observada a superveniente decisão do Recurso Extraordinário nº 736.090, a ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal, que deverá delimitar os limites entre a multa e o confisco.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1 DO CONHECIMENTO DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 05 de fevereiro de 2016 (fl. 871) e apresentou o Recurso Voluntário de fls. 874 a 919 em 07 de março de 2016.

Considerando que a data de ciência foi uma sexta-feira, e observado do disposto no art. 5º, Parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem-se que o prazo para apresentação do Recurso Voluntário só começou a ser contado a partir do dia 08 de fevereiro de 2016, de modo que a peça recursal foi, indubitavelmente, apresentada dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 daquela mesma norma.

O Recurso é assinado por Diretores, devidamente designados às fls. 922 a 925, com poderes de representação, conforme art. 22, inciso II e parágrafo único, do Estatuto Social constante às fls. 926 a 941.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II, IV e VI do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A Recorrente sustenta a nulidade dos Autos de Infração contra ela lavrados por duas razões: erro na capitulação da suposta omissão de receitas de R\$ 30.302.849,65, posto que tais valores foram declarados e reconhecidos, mas deixaram de ser tributados, em função de sua natureza; e falta de motivação, em relação à não adição de R\$ 5.983.356,75, já que a autuação teria se embasado em "*lançamentos contábeis paralelos não condizentes com a natureza dos lançamentos*".

As hipóteses de nulidade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF) são reguladas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

As hipóteses de erro na capitulação legal e ausência de motivação na autuação poderiam conduzir ao reconhecimento da nulidade do lançamento, por violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que exige que o auto de infração, dentre outros, aponte "*a disposição legal infringida...*", ao art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, de aplicação subsidiária ao PAF, que exige a motivação dos atos administrativos, cuja ausência poderia conduzir, ainda, ao reconhecimento do cerceamento do direito de defesa, como prevista no dispositivo acima transcrito, e, em especial, ao art. 142 do CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Nada disso, contudo, observa-se nos presentes autos.

A observação dos Autos de Infração lavrados contra a Recorrente permitem a fácil constatação de que a infração de omissão de receitas teve o seu adequado enquadramento legal sempre expreso.

A leitura, ainda, do Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 1 (fls. 621 a 646) revela que a autoridade fiscal descreve com detalhes a omissão de receitas que teria sido praticada pelo sujeito passivo:

"Comparando-se o lucro líquido (R\$ 42.278.275,11) apurado pelo contribuinte em relação ao apurado pela fiscalização (R\$ 72.581.124,76), no que se refere ao resultado específico decorrente da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/2009, verifica-se uma diferença a menor no valor de R\$ 30.302.849,65 e que corresponde exatamente à parcela dos débitos tributários liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Esta diferença originou-se do fato de que o contribuinte não considerou como receita a parcela dos débitos tributários liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo baixado o saldo da correspondente conta de passivo diretamente com os referidos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL."

A discussão acerca de se o montante de R\$ 30.302.849,65 constitui receita tributável (ou não) não cabe em preliminar de nulidade, mas sim na análise do mérito.

A par disso, o próprio sujeito passivo, em seu recurso, apesar de admitir que os valores em questão possuem natureza de receita, sustenta, por um lado, que os valores já teriam sido reconhecidos em anos calendários anteriores; e, por outro lado, que os valores teriam sido lançados "*a crédito, em contrapartida à conta de ativo fiscal diferido (doc. 02), e não no resultado do exercício*".

Vê-se, portanto, que a discussão versa sim sobre suposta omissão de receitas praticada pela Recorrente, de modo que adequado o enquadramento legal constante dos Autos de Infração.

Quanto à segunda alegação, de que a autuação quanto à não adição do montante de R\$ 5.983.356,75, na apuração do Lucro real, carece de motivação, posto que fundada em lançamentos contábeis paralelos realizados pela fiscalização, mais uma vez não procede a alegação da Recorrente.

A leitura do, já citado, Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 1 permite a constatação de que a autoridade fiscal detalhou e motivou à exaustão o modo de apuração das infrações, sendo que o refazimento da apuração do lucro líquido e real do contribuinte, de acordo com as normas citadas no mesmo Termo, deu-se para efeito de comparação com a apuração realizada pelo sujeito passivo, de modo a evidenciar eventuais impactos dos lançamentos auxiliares realizados.

O acerto (ou não) da apuração realizada pela autoridade fiscal, e das conclusões dela extraídas, são matéria de mérito.

Jamais, porém, pode-se acatar a invocada ausência de motivação, tanto que o sujeito passivo exerceu plenamente o seu direito de defesa, levantando objeções à apuração das infrações fiscais.

Rejeito, portanto, as alegações de nulidade.

3 DA INFRAÇÃO RELATIVA À OMISSÃO DE RECEITAS

A Recorrente foi autuada por não haver reconhecido como receita, sujeita à tributação pelo IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS/Pasep e Cofins, no ano-calendário de 2009, o montante de R\$ 30.302.849,65.

Tal valor corresponde aos débitos tributários liquidados pelo sujeito passivo, mediante a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL, no âmbito do parcelamento instituído pelo art. 3º, §1º, da Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009.

Em síntese, segundo a autoridade fiscal, a Recorrente deveria, por ocasião da quitação favorecida dos débitos, haver reconhecido como receitas:

a) R\$ 21.108.455,61, correspondente à reversão da conta Provisão de Créditos de IPI Prêmio e Insumos;

b) R\$ 60.353.962,97, correspondente à contrapartida da baixa da parcela liquidada (R\$ 30.302.849,65), da redução de 90% de juros de mora (R\$ 12.344.365,02), da redução de 100% de multas de mora e de ofício (R\$ 5.786.250,71) e da diferença entre o efetivo passivo tributário e o débito bruto total oferecido ao parcelamento (R\$ 11.920.497,58).

A soma dos citados valores, deduzida da contrapartida da baixa da conta IPI a recuperar (R\$ 8.881.293,83), resulta em um Lucro Líquido de R\$ 72.581.124,76, superior àquele apurado pela Recorrente (R\$ 42.278.275,11) no exato montante da infração apurada.

A Recorrente alega que a receita teria sido reconhecida em anos anteriores e no próprio ano-calendário objeto da autuação, mas que não seria tributável por se tratar de crédito de IRPJ e CSLL, *"na forma da Resolução nº 988/2004 do CFC, do art. 187 da Lei das S.A. combinado com os artigos 248 e 274 do RIR e art. 344 do RIR, bem ainda consoante já manifestado pela própria RFB na Solução de Consulta DISIT/SRRF09/2001"*.

Segundo a defesa apresentada, por força da Resolução CFC nº 988, de 2004, *"as empresas devem reconhecer o ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha a expectativa de geração de resultados futuros tributáveis"*.

Assim, em 31 de dezembro de 2008, a Recorrente possuía registrado, na conta contábil 1.2.1.04.001 - IR/CS Diferidos, o valor de R\$ 24.947.991,83, a título de ativos fiscais diferidos relativos a prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, conforme cópia do Livro Razão juntada à fl. 943.

O referido ativo fiscal diferido teria sido reconhecido como receita, parte no ano de 2008 e parte em anos anteriores, tendo com contrapartida a conta de IRPJ e CSLL.

Em março de 2009, o saldo da referida conta contábil foi acrescido do valor de R\$ 25.989.554,39, de modo que, à data da adesão ao benefício tributário trazido pela MP nº 470, de 2009, os créditos acumulados montavam em R\$ 50.937.546,22 (cópia do Livro Razão à fl. 947).

Por ocasião da citada adesão, o montante remanescente das dívidas, após a redução de juros e multas (R\$ 30.302.849,65), foi lançado a crédito da conta de ativo fiscal diferido, conforme a mesma fl. 947.

A alegação da Recorrente merece acolhida.

Ao contrário do sustentado na autuação e no Acórdão Recorrido, não há aumento de patrimônio no momento da liquidação das obrigações tributárias do sujeito passivo com prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL constantes de seu Ativo.

A Recorrente comprova, e o próprio Termo de Constatação e Verificação Fiscal atesta (fl. 542), que, no instante da quitação favorecida, debitou conta de passivo e creditou conta de ativo, de modo que a referida operação foi neutra do ponto de vista patrimonial.

A autuação simplesmente ignora a redução do Ativo do sujeito passivo, para lhe atribuir ganho patrimonial passível de tributação.

É pertinente a invocação realizada pelo sujeito passivo à Resolução CFC nº 988, de 21 de maio de 2004, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 19.2 (válida para o ano-calendário de 2009), que em seus itens 19.2.1.6 e 19.2.2.6 determinam o reconhecimento como ativo fiscal diferido dos valores dos tributos a recuperar em exercícios futuros sobre lucros em relação a compensação futura de prejuízos fiscais e base negativas de contribuição social:

"19.2.1.6. O ativo fiscal diferido, decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social, deve ser reconhecido, total ou

parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de lucratividade, acompanhado da expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permita a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos, ou o limite máximo de compensação permitido pela legislação, o que for menor.

(...)

19.2.2.6. Ativos Fiscais Diferidos são os valores dos tributos a recuperar em exercícios futuros sobre lucros com relação a:

a) diferenças temporárias dedutíveis;

b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados, observada a base de cálculo de cada tributo."

Neste sentido, no momento da apuração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, o valor correspondente ao direito passível de compensação da pessoa jurídica, atendidas as condições fixadas na referida norma, deve ser evidenciado em conta de ativo fiscal diferido, tendo como contrapartida uma conta de resultado (caso se refira ao próprio período de apuração) ou do patrimônio líquido (caso se refira a período de apuração diverso).

Não cabe, nestes autos, a discussão acerca da tributação dessa contrapartida (ou seja, se a receita reconhecida por ocasião da constituição do ativo fiscal pode ou não ser excluída na apuração do IRPJ e da CSLL), posto que não é disso que trata o lançamento realizado.

A autuação se refere ao segundo momento, em que a pessoa jurídica baixa o ativo fiscal anteriormente constituído, em concomitância com o passivo fiscal correspondente às obrigações tributárias.

Neste instante, parece-me fora de dúvida que não há qualquer receita ou acréscimo patrimonial, de modo que ausente qualquer hipótese de incidência tributária.

O fato de que a compensação não foi realizada na forma ordinária prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, com Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL de períodos posteriores, mas com débitos incluídos na quitação favorecida instituída pelo art 3º da MP nº 470, de 2009, ao meu ver, não altera em nada a conclusão acima exposta.

A 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara chegou à mesma decisão, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 1301-002.175, julgado em 24 de janeiro de 2017, da Relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza:

"Filio-me à tese apresentada pela recorrente, no sentido de entender que a natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros, seja para liquidar multas e juros no REFIS.

(...)

Por outro lado, entendo que inexistiu, no caso, acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos no presente feito. O que houve, a bem da verdade, foi uma redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de multas e juros de débitos inseridos no REFIS), sem que tal fato represente qualquer incremento na situação patrimonial da recorrente, vez que está a ocorrer, no meu modo de ver, apenas um encontro de contas, uma compensação."

Isto posto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto à citada infração, exonerando todo o crédito tributário (IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep) constituído sobre o montante de R\$ 30.302.849,65.

4 DA INFRAÇÃO RELATIVA ÀS ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS

A Recorrente se insurge, ainda, quanto à tributação do montante de R\$ 5.983.356,73, correspondente a adição que não teria sido computada na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Conforme o Termo de Constatação e Verificação Fiscal, o referido valor corresponde à diferença entre o Lucro Real (relacionado ao parcelamento instituído pela MP 470/2009) apurado pela fiscalização (R\$ 42.223.347,23) e aquele apurado pelo sujeito passivo (R\$ 5.937.140,85), após a exclusão da infração relativa a omissão de receitas.

Segundo a Recorrente, em primeiro lugar, a referida infração foi apurada pela autoridade fiscal por diferença do que chamou de Lucro da Anistia da MP nº470/09, com base em presunção e sem indicar quais seria as adições não computadas na apuração do Lucro Real.

Além disso, tal diferença decorreria de erro incorrido pela Autoridade Fiscal *"na recomposição do Lucro da MP nº 470/09 por não haver considerado a exclusão de valor de provisão não dedutível constituída em anos anteriores e não deduzida para fins das apurações tributárias, não podendo, portanto, a receita decorrente da respectiva reversão ser tributável no ano de 2009, período no qual a provisão foi realizada"*.

Também neste tópico, há que se reconhecer a improcedência do lançamento.

O exame do Termo de Constatação e Verificação Fiscal revela que a autoridade desconsiderou os lançamentos contábeis realizados pelo sujeito passivo e apurou um resultado paralelo, referente especificamente à adesão ao parcelamento instituído pela MP nº 470, de 2009, para, a partir da diferença encontrada, tributá-la como sendo parcela não adicionada pela Recorrente no Lucro Real.

No seu entender, teriam sido infringidos os arts. 247 e 249 do RIR/99, *in verbis*:

"Art.247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das

disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º).

§2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §4º).

§3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I- ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, §1º, alíneas "f", "g" e "i");

II- os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o §3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III- os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV-as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §3º);

V-as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI-as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII-as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII-as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX-o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

X-as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §4º);

XI – o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, §4º)."

Não há a indicação e comprovação, contudo, de quais valores, exatamente, deixaram de ser adicionados pelo sujeito passivo.

O Acórdão recorrido, por outro lado, também só justifica a manutenção do lançamento nos seguintes termos:

"Quanto ao Lucro real, a fiscalização adicionou R\$ 8.881.293,82 (valor contido na conta "IPI a recuperar" no ano de 2009) e excluiu o valor de R\$ 21.108.455,61 (reversão do saldo de provisão consolidado em 2009) além dos valores de R\$ 12.344.365,03 e R\$ 5.786.250,71 (referente às reduções de cem por cento das multas de mora e de ofício e noventa por cento dos juros de mora conforme benefício concedido pela MP 470/2009) totalizando um valor de exclusão de R\$ 39.239.071,35.

Confrontando os valores adicionados e excluídos pelo contribuinte e fiscalização, verifica-se que o contribuinte utilizou de valores não permitidos em total desacordo com a legislação tributária.

(...)

Assim, a fiscalização apurou um Lucro Real de R\$ 42.223.347,23 (R\$ 72.581.124,76 + R\$ 8.881.293,82 - R\$ 39.239.071,35).

A diferença entre o valor do Lucro Real apurado pela fiscalização e pelo contribuinte corresponde ao valor de R\$ 36.286.206,38 (R\$ 42.223.347,23 - R\$ 5.937.140,85).

Desta divergência, R\$ 30.302.849,65 correspondeu à omissão de receitas citada acima, e R\$ 5.983.356,73 correspondeu à adição não computada na apuração do Lucro real, motivo pelo qual tal infração também fica mantida. "

Constata-se, portanto, que a autoridade fiscal deixou de comprovar efetivamente a violação ao dispositivo legal invocado, de modo que o lançamento não merece prosperar.

Torna-se despicienda, deste modo, a análise dos argumentos apresentados pela Recorrente, para justificar cada uma das adições e exclusões realizadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

Isto posto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário também quanto a este tópico, exonerando o crédito tributário (IRPJ e CSLL) constituído sobre o montante de R\$ 5.983.356,73.

5 DA MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

A referida infração é decorrência da suposta omissão de receitas no valor de R\$ 30.302.849,65, de modo que, afastada aquela infração, conforme Tópico 3, acima, impõe-se como decorrência imediata o reconhecimento da improcedência também da imposição de referida penalidade isolada.

6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as alegações de nulidade, e, no mérito, por dar provimento integral ao Recurso Voluntário, exonerando todo o crédito tributário constituído por meio dos autos de infração de fls. 589 a 616.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Processo nº 10314.727981/2014-60
Acórdão n.º **1302-002.380**

S1-C3T2
Fl. 997
