



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

Processo n° 10480.728802/2013-17
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.006 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente ASA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Cancela-se o lançamento quando não existe certeza sobre o valor lançado, por falta de aprofundamento mínimo da investigação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Feliz e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente momentaneamente Marcelo Calheiros Soriano.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de ofício, interposto em face do Acórdão nº 12-67.688 da 3ª Turma da DRJ/RJ1, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO INDEVIDA. NÃO COMPROVAÇÃO GENÉRICA. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

Cancela-se o lançamento quando não individualizados os fatos que lhe deram causa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE. MESMA SOLUÇÃO.

Aplica-se ao lançamento decorrente o mesmo lançamento dispensado ao lançamento matriz.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Vale a transcrição dos seguintes trechos do voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

“11. Vimos no relatório que a infração imputada ao impugnante foi a de exclusão indevida do lucro líquido do montante de R\$ 77.496.888,03, relativamente ao 4º trimestre de 2009.

12. Para facilitar nossa análise, reproduzo a composição das exclusões seguindo a nomenclatura apresentada pelo impugnante durante a fiscalização (Coluna 1), bem como aquela vista na impugnação (Coluna 2). O LALUR (original e retificado)

encontra-se às fls. 590:

(...)

13. Os itens 2.1 a 2.7, como vimos, foram aceitos pela fiscalização; logo, não fazem parte das exclusões tidas como indevidas pela fiscalização.

14. Como se vê, num primeiro momento as exclusões restantes seriam a dos itens 2.8 a 2.21, e montariam R\$ 50.278.321,98. Todos esses itens foram então descritos como “Reversão Prov. Multa indedutíveis lanç. 30/11 art. 4º L. 11.941/09”. O total de exclusão do LALUR original era de R\$ 57.547.447,87.

15. Depois, mediante um LALUR “Retificador”, novas exclusões foram feitas. Somaram elas R\$ 33.831.015,44 e têm por descrição “Débitos tributários” e “Juros s/déb. trib Parc”.

16. Ressalto que o lançamento se deu por mera diferença. A autoridade assumiu, num primeiro instante, que, afora aqueles

itens de exclusão que aceitara de plano (itens 2.1 a 2.7, mencionados acima), o valor restante excluído, R\$ 84.129.277,03 (91.398.463,28 - 7.269.125,89), seria, por conseguinte, relativo ao benefício da redução de multa, juros e encargos de parcelamentos. Dado que nos sistemas da Receita Federal que pesquisou só havia como montante reduzido de juros, multa e encargos para o parcelamento no âmbito da Lei nº 11.941, de 2009 (o chamado Paex da Crise) R\$ 6.632.349,39, R\$ 77.496.888,03 foram tidos como exclusão indevida no 4º trimestre do ano-calendário de 2009 (R\$ 84.129.277,03 - R\$ 6.632.349,39).

17. Ocorre que a impugnante, em resposta de fls. 354/355, alertou a fiscalização sobre a composição das exclusões, deixando claro, a meu ver, que havia, também, entre outras coisas reversões de provisão de despesas com tributos suspensos por medidas judiciais, bem ainda exclusão relativa a tributos lançados de ofício.

18. Menciono aqui que embora as despesas de tributos sejam apropriadas pelo regime de competência (art. 344, RIR, de 1999), tal não se aplica aos tributos cujas exigibilidades estejam suspensas na forma do art. 151, incisos II a VI do CTN. Nesses casos, incorrida a despesa, mas não paga por estar com sua exigibilidade suspensa, dá-se contabilmente o lançamento devedor em conta de resultado, mas se adiciona o mesmo montante ao lucro líquido, em controle fiscal, no Lalur. Na ocasião do fim da condição de suspensão, ou quando haja o pagamento, haverá o lançamento extra contábil, no Lalur, da exclusão desse débito tributário.

19. Há que mencionar ainda que há distinção a ser feita entre débitos de principal, de multa de mora, de multa de ofício, de juros de mora, etc., uma vez que cada um tem uma natureza, e sua dedutibilidade a isso se condiciona. Como exemplo temos a multa de ofício que não é dedutível para o IRPJ e para a CSLL, conforme art. 41, § 5º da Lei nº 8.981, de 1995.

20. Trago, então, excertos da Solução de Consulta Cosit nº 21, de 6 de novembro de 2013 (vide <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2013/SCCosit212013.pdf>, pesquisada em 19/07/2014) que muito bem explica as sistemáticas contábeis e fiscais aplicáveis nos procedimentos de adições e exclusões do lucro líquidos, e mais especificamente trata das baixas dos débitos tributários e das reduções de encargos etc. no âmbito do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009:

(...)

21. Continuando a análise, valer-me-ei de novo das ponderações da Solução de Consulta nº 21, de 06/11/2013, quando agora fala da dedutibilidade de multas e juros:

(...)

22. Quando analisamos os fundamentos da autuação, mas levando em conta essas ponderações vistas na solução de consulta, chegamos a algumas conclusões iniciais que apontam para a insubsistência do lançamento.

23. O impugnante tinha em seu nome processos judiciais e administrativos que claramente suspendiam as exigibilidades de tributos e contribuições. No mesmo sentido, como devidamente consignou a fiscalização, o impugnante optou por parcelar seus débitos se valendo tanto das condições do parcelamento da MP nº 470, de 2009, quanto do da Lei nº 11.971, de 2009.

24. Ficou claro, também - notadamente pela resposta dada às fls. 353/355 à autoridade fiscal - que as rubricas de exclusões do lucro líquido que vimos no LALUR, e que podem ser vistas no início deste voto, se originavam de parcelamentos, mas cada uma tinha uma natureza. Estava claro que ali havia tanto débitos apropriados como despesas e adicionados em períodos anteriores - e mesmo posteriores -, como débitos lançados de ofício, com exigibilidades suspensas, débitos em compensação, débitos de multa de mora e de ofício etc., tudo isso juntamente com a exclusão específica da redução das multas, juros e encargos.

25. A simples admissão de que grande parte das exclusões dizia respeito aos parcelamentos ocorridos em 2009, de débitos de períodos anteriores, já dava a entender que deveria haver lançamento de exclusão do lucro líquido desses débitos, na hipótese de terem sido eles antes deduzidos na contabilidade e adicionados, caso fosse suspensiva suas exigibilidades. Isso, como destacou o impugnante, em nada se relaciona com exclusão de lucro líquido por força de redução de multa e juros.

26. Assim, a autoridade fiscal não buscou identificar a origem e natureza de cada um daqueles lançamentos de exclusão, pois só assim saberíamos quais, entre eles, efetivamente se trata de uma exclusão indevida. Optou por investigar em nossos sistemas o total de redução de multas, juros e encargos que esses sistemas consignavam em determinado período e que seriam aceitáveis por se tratar de parcelamento com base na Lei nº 11.941, de 2009, sem especificar quais exclusões não se justificariam.

27. A Solução de Consulta nº 21, de 2013, fala especificamente da natureza das reduções de multas, juros e encargos no âmbito do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, e da possibilidade de haver a exclusão dessas reduções do lucro líquido para a apuração do IRPJ e da CSLL:

(...)

28. Tomando por base o que diz a norma acima, pode ser que algumas daquelas rubricas de exclusão, por força de sua própria natureza, sejam realmente indevidas, até mesmo por uma outra razão que não a aventada pela fiscalização. Isso pode ocorrer no caso de exclusão de uma multa de ofício indedutível, ou de um débito tributário principal, com exigibilidade suspensa, lançado

como despesa, mas nunca adicionado, tudo também vinculado aos parcelamentos.

29. Reconhecemos que a complexidade da situação era grande, haja vista que o contribuinte era titular de diversas ações judiciais e administrativas, que suspendiam seus débitos fiscais. Os seus processos administrativos consignavam desde meras cobranças, mas também lançamentos de ofício. Tudo isso foi analisado no âmbito da consolidação do parcelamento na forma da MP nº 470, 2009, conforme se depreende do extenso Despacho Decisório de fls. 1298/1322 (processo 19647.014393/2009-16) de consolidação dos débitos parcelados. Vimos nesse mesmo despacho que houve transferência de débitos para parcelar de um sistema para outro. Há ainda débitos que deixaram o parcelamento e fazem parte de cobrança.

30. De qualquer modo, a verdade é que cada uma das rubricas de exclusão do LALUR se refere a uma parte desses débitos consignados nesses parcelamentos, e guardam natureza e destino próprio e assim deveriam ter sido tratadas.

31. Assim, entendo que o lançamento de glosa de exclusão de lucro líquido nos moldes perpetrado pela fiscalização não logrou consignar de forma objetiva quais e em que valor deviam ser tidas como indevidas cada rubrica de exclusão que o impugnante apresentou em seu LALUR.

32. Diante disso, sou pela improcedência do lançamento em análise. Esse entendimento vale tanto para o lançamento de IRPJ quanto o de CSLL.

Das alegações de falhas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

33. Na hipótese de ser vencido, enfrentarei também esse ponto.

34. Com efeito, entendo que igualmente tem razão o impugnante. A fiscalização simplesmente tributou integralidade das exclusões tidas com indevidas e vistas no LALUR retificado (R\$ 77.496.888,03), sem levar em conta a mudança geral dos valores que ali se apresentaram. Repito abaixo o demonstrativo visto no TVF e também reproduzido no item 4.19 do relatório:

31/12/2009 TOTAL EXCLUSÃO LUCRO REAL	91.398.363,31
31/12/2009 VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA- CAIXA	709.162,71
31/12/2009 VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - COMPETENCIA	276.812,43
31/12/2009 DIVIDENDOS RECEBIDOS NO PERIODO	132.527,69
31/12/2009 DEPRECIÇÃO ACELERADA	1.407.882,10
Total	2.526.384,93
31/12/2009 RECEITA INCENTIVO FISCAL PRODEPE	3.378.257,59
31/12/2009 RECEITA INCENTIVO FISCAL FAIN	277.936,27
31/12/2009 RECEITA INCENTIVO FISCAL REDUÇÃO IRPJ	1.086.547,10
Total	4.742.740,96
Exclusao devida Redução Lei 11.941/09	6.632.349,39
TOTAL GLOSA	77.496.888,03

35. Como destacou o impugnante, a fiscalização não levou em conta que, com a retificação, apurou-se um prejuízo fiscal de R\$ 26.432.754,39, como pode ser visto às fls. 597.

(...)

36. Ora, a glosa de exclusão no montante de R\$ 77.496.888,03 implicaria necessariamente uma reversão desse prejuízo fiscal para um lucro real de R\$ 51.064.133,64.

(...)

37. Como isso não foi feito, igualmente dou provimento à impugnação também nessa parte, para que, na hipótese de ser mantido o lançamento, essa correção seja feita. O mesmo se aplica à base de cálculo da CSLL.

Da alegação de que não houve o aproveitamento do benefício fiscal de redução do IRPJ

38. Com efeito, do mesmo modo que no título anterior, entendo que, na hipótese de ser mantido o lançamento, o impugnante faz jus ao recálculo do valor devido de IRPJ, levando em conta o aproveitamento dos valores remanescentes de redução do IRPJ e Adicionais não restituíveis, calculados sobre o Lucro da Exploração, como apresentado em sua DIPJ, Ficha 8, fls. 957, e Ficha 10, fls. 969.

Conclusão final

39. Em suma, voto pela improcedência dos lançamentos, cancelando-se integralmente as exigências de IRPJ, no valor de R\$ 19.374.222,00, e de CSLL, no valor de R\$ 6.974.719,92, e seus acréscimos de multa de ofício e dos juros de mora.”

Voto

O recurso de ofício atende ao disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço.

No mérito, vale trazer à colação o fundamento dos autos de infração em tela:

No caso das Receitas Incentivos Fiscal PRODEPE e FAIN, verificamos que o contribuinte tem o direito de excluir o valor decorrente de doações e subvenções governamentais para fins de apuração do lucro real desde que mantenha em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da lei 6.404/76, a parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, apuradas até o limite do lucro líquido do exercício, tendo sido verificado que a fiscalizada manteve em reserva de lucro conforme determina o diploma legal.

Os valores dos itens acima no total de **R\$ 7.269.125,89** foram devidamente comprovados através dos confrontos efetuados nos documentos e livros contábeis apresentados.

Quanto aos demais valores declarados na DIPJ e escriturados no LALUR a título de exclusão, no total de **R\$ 91.398.463,28 (91.398.463,28 - 7.269.125,89)**, no total de **R\$ 84.129.277,03** verificamos, parecem se referir, em princípio, à exclusão da base de cálculo prevista no artigo nº 4 parágrafo único da Lei 11.941/09.

Considerando que a fiscalizada aderiu ao parcelamento previsto tanto na Lei 11.941/09 quanto na MP 470/09, e, considerando que em consulta ao sistema PAEX, verificamos que o total das reduções a que fez jus perfaz apenas o montante de **R\$ 6.632.349,39**, conforme informações a seguir demonstrado e extraídas do sistema PAEX cujas telas encontram-se em anexos.

TIPO PARCELAMENTO	VALOR REDUÇÃO
Lei n.º 11.941-PGFN Art. 1o.	23.111,49
Lei 11.941-PGFN previdenciário art 3.º	3.734,71
Lei n.º 11.941/09 PGFN demais debito art 3o.	19.394,15
Lei 11.941-PGFN previdenciário art. 1.º	20.176,08
Lei n.º 11.941/09 RFB demais debito art 1.º	6.510.673,13
Lei n.º 11.941/09 PGFN demais debito art 3o.	55.259,83
TOTAL	6.632.349,39

Em análise dos recibos de consolidação de parcelamento de dívidas conforme artigo 1.º e artigo 3.º, em confronto com a Lei 11.941/09 e documentos apresentados nos termos lavrados durante esta ação fiscal verificamos que os valores constante da EXCLUSÃO do LUCRO REAL refere-se aos parcelamentos no âmbito da RFB conforme artigo 1.º e 3.º da Lei n.º 11.941/09 e MP 470/09, sendo o valor acima de **R\$ 6.632.349,39** considerado como redução conforme art. 4.º da Lei 11.941/2009 que será deduzida do valor de **R\$ 84.129.277,03**.

Após análise dos livros, documentos e demais elementos apresentados pela empresa, os trabalhos da auditoria conclui que, no 4º trimestre de 2009, restaram não comprovadas as exclusões do lucro líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, registradas no LALUR nº de ordem 15, referentes à Redução do Encargo MP 470/09 no valor de R\$ 77.496.888,03.

Por sua vez, tem razão a decisão recorrida quando afirma que, pela resposta dada pela recorrente às fls. 353/355 à autoridade fiscal, *estava claro que ali havia tanto débitos apropriados como despesas e adicionados em períodos anteriores – e mesmo posteriores -, como débitos lançados de ofício, com exigibilidades suspensas, débitos em compensação, débitos de multa de mora e de ofício etc., tudo isso juntamente com a exclusão específica da redução das multas, juros e encargos.*

Realmente, o autuante não se dignou a verificar nenhum dos argumentos de defesa trazidos na resposta do recorrente a fls. 353. Ocorre, que, tomando, por amostragem, a exclusão de reversão de provisão para multa indedutível no valor de R\$ 13.395.297,52, a qual o recorrente diz ter sido contabilizado em 09/2009 e adicionada às

bases tributáveis no terceiro trimestre de 2009, sendo que, com o estorno desse valor da contabilidade em 11/2009, logicamente gerou-se um lançamento a crédito de resultado, justificando-se, então, a exclusão de tal valor das bases tributáveis em 11/2009. Ora, tais alegações encontram respaldo, seja pelos lançamentos e estornos no livro razão a fls. 2138 e 2143; como pelo lançamento de despesa de multas no 3º Trimestre em valor que poderia incluir o valor em tela (R\$ 14.047.188,98 - como multa indedutível) e pela existência de adição de despesas indedutíveis em valor que poderia incluir o valor em tela, na DIPJ/2010 a fls. 674 e 700. Fica claro, assim, que não existe certeza sobre o valor lançado, pois não houve o aprofundamento mínimo das investigações.

É verdade que é possível se reabrir investigações fiscais, para que sejam dirimidas dúvidas do julgador acerca de alguns pontos da autuação, mas não me parece cabível, no presente caso, a adoção de tal providência, pois, *in casu*, tratar-se-ia de uma nova fiscalização, tamanha a deficiência da Fiscalização em tela, o que certamente poderia, caso mantido algum valor lançado, levar a alteração do fundamento da autuação.

Pelas razões expostas, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator