



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

**Processo nº** 10480.731156/2011-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-001.187 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de outubro de 2013  
**Matéria** IRPJ e outros tributos.  
**Recorrente** VALE VERDE EMPREENDIMIENTOS AGRÍCOLAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

**PRAZO DECADENCIAL. GUARDA DE DOCUMENTOS.**

Dentro do prazo decadencial, a autoridade fiscal pode examinar todos os documentos relativos a elementos que compoñham a base tributável, inclusive diferenças temporárias tributáveis. e dedutíveis.

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ELEMENTO DE PROVA.**

Os arts. 226 do Código Civil e 378 do Código de Processo Civil, embora bem semelhantes, são complementares, pois, da combinação deles, deduz-se que a escrituração sempre inverte o ônus da prova, de tal sorte que caberá sempre ao contribuinte - ao qual ela pertence - provar que é verdadeira ou então que ela contém imprecisões quanto ao registro de fatos a que se refere.

**REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.**

Se a realização da reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado importa em uma consequente adição ao lucro líquido, para fins de cálculo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, uma vez verificado que a contribuinte não a efetuou nem, por outro lado, comprovou ser o registro a título de realização de reserva de reavaliação equivocado, há que se manter o lançamento.

**GLOSA DE DESPESAS. INCONSISTÊNCIAS NO LANÇAMENTO. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.**

Inconsistente o trabalho fiscal que glosa despesas de 2006, apenas pela análise de lançamentos contábeis efetuados em 2007 e sem sequer se aprofundar na análise do lastro documental dos lançamentos glosados, mormente quando se verificam outros equívocos nas suas conclusões.

**GLOSA DE LANÇAMENTOS A DÉBITO DE CONTAS DE DESPESAS E RECEITAS.**

Há que ser mantida a glosa de valores relativos a lançamentos retificadores registrados a crédito da conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, a título de ajustes credores de períodos de apuração anteriores, e a débito de conta de despesa ou redutora de receita, se a contribuinte não logrou justificá-los.

#### SALDO DE PREJUÍZO FISCAL. INCONSISTÊNCIA DO TRABALHO FISCAL.

Inconsistente o lançamento que, discricionariamente, espelha apenas parcialmente as conclusões constantes do TVF, as quais, por sua vez, não poderiam deixar de considerar os efeitos da cisão ocorrida no período analisado.

#### DA MULTA CONFISCATÓRIA

A multa de ofício de 75% encontra amparo na Lei 9.430/96. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A melhor exegese do **caput** do art. 30 da Lei nº 10.522/02 leva à conclusão de que tal dispositivo é aplicável aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, razão pela qual, incidem juros de mora calculados pela taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, afastar a preliminar de decadência suscitada; b) por maioria, cancelar o item 001 dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, vencidos os Conselheiros Waldir Rocha e Eduardo Andrade; c) por unanimidade, manter o lançamento referente aos itens 002 e 003 do auto de infração do IRPJ e os correlatos do auto de infração da CSLL (itens 002 e 004); d) por qualidade, cancelar o item 004 do auto de infração do IRPJ e o correlato do auto de infração da CSLL (item 003), vencidos os Conselheiros Waldir Rocha, Márcio Frizzo e Eduardo Andrade; e) por unanimidade, manter a multa de ofício; e f) por qualidade, manter os juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Cristiane Costa e Guilherme Pollastri.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator .

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Cristiane Costa, Waldir Rocha, Guilherme Silva, Márcio Frizzo.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 11-36.161 da 3ª Turma da DRJ/REC, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
Ano-calendário: 2006, 2007

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS.

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos previstos na legislação de regência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. PRESUNÇÃO DE VERDADE. PROVA CONTRA O CONTRIBUINTE.

Os livros contábeis e fiscais, uma vez que consubstanciam registros com presunção de verdade, fazem prova contra o contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. TRIBUTOS. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO ANUAL.

Nos tributos sujeitos à homologação do lançamento, decai em cinco anos, a partir da data do fato gerador, o direito de a Fazenda constituir crédito tributário. Optando-se pela apuração anual do IRPJ/CSLL, a data do fato gerador ocorre em 31 de dezembro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

Estende-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 05/04/2012 (AR a fls. 711) e interpôs recurso voluntário em 07/05/2012 (Termo a fls. 1168), no qual alega as seguintes razões de defesa:

**a) quanto à decadência:**

a.1) que, considerando que o lançamento fiscal data de 30/11/2011, conclui-se que jamais poderia o Agente Fiscal desconsiderar, por exemplo, os lucros acumulados do exercício anterior (2005), no valor R\$ 81.163.956,38, ou mesmo desconsiderar os prejuízos que afetaram os exercícios anteriores;

a.2) que a jurisprudência do CARF, embora trate de prejuízos fiscais não permite que sejam desconsiderados valores contábeis do contribuinte quando ultrapassado o quinquênio legal do artigo 150, § 4º, do CTN;

a.3) que como foi dada ciência ao contribuinte do auto de infração em 30/11/2011, todos os valores que o Fisco constituiu anteriores ao ano-calendário de 2006 foram atingidos pela decadência, não podendo mais ser objeto de qualquer tipo de inspeção ou questionamento por parte das autoridades fiscais;

a.4) que é o que ocorre também com os valores das contas de reserva de reavaliação do ano de 2006, sobre os quais o Fiscal procedeu ao lançamento tributário, sob a alegação de ocorrência de realização não levada para apuração de lucro, ora, estes valores foram efetivamente lançados quando já ultrapassados os 5 anos relativos ao prazo decadencial do Fisco e, assim, sua revisão não poderia ter sido perpetrada;

**b) quanto à nulidade do item 01 do auto de infração:**

b.1) que, para justificar a suposta realização da reserva o Fiscal apresenta apenas a relação de contas contábeis registradas em arquivos magnéticos do contribuinte, sem se certificar sobre qual seria o evento que teria efetivamente ocorrido;

b.2) que, ao efetuar um lançamento sob alegação de ocorrência de realização da conta de reserva de reavaliação, o Fisco tem o dever de indicar, no mínimo, qual foi o evento que desencadeou a realização, ou seja, o evento que funciona como gatilho da operação deve ser especificado e, mais do que isso, efetivamente comprovado;

b.3) que, em momento algum, o Agente Fiscal consegue discriminar qual é o ganho patrimonial auferido pela Recorrente, limitando-se, exclusivamente, a replicar os valores lançados nas contas por ele elencadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, nem comprova por meio de documentação hábil os motivos que o levaram a concluir que os aduzidos valores refletem uma realização e, conseqüentemente, um suposto acréscimo patrimonial percebido pela Recorrente;

b.4) que, assim, a nulidade processual se faz presente seja pela ausência de comprovação da infração cometida pelo contribuinte, ou pela descrição contraditória e imprecisa realizada pela Fiscalização que acarretou no cerceamento do direito de defesa da recorrente;

**c) quanto a ausência de demonstração clara e inequívoca na análise da conta de lucros e prejuízos acumulados da recorrente:**

c.1) que não há o mínimo de nexos causal para que seja considerado, no ano de 2006, o lucro acumulado equivalente a R\$ 12.269.656,19;

c.2) que o Fisco desconsiderou os lucros acumulados de R\$ 81.163.996,38 do período de 2005, sem qualquer justificativa aritmética;

c.3) que o fato de a empresa ter optado pelo lucro presumido não pode interferir na contabilização dos lucros acumulados, ademais, o Fisco somente pode questionar ou invalidar os critérios adotados pelo contribuinte se, de alguma forma, essa adoção impactar a base de cálculo dos tributos sobre o lucro;

**d) quanto a impropriedade da tributação dos ajustes credores:**

d.1) que os ajustes credores dos períodos anteriores, efetuados no ano de 2007, se repercutiram positivamente nos períodos anteriores e devem ter repercussão contrária neste período;

d.2) que, para exemplificar melhor a situação, tecemos como exemplo os lançamentos 1 e 2 do relatório fiscal (pág. 12), relativo ao estabelecimento da Vale Verde de Pernambuco;

d.3) que embora a Fiscalização tenha tratado estes valores como ajustes credores, a Recorrente demonstrará que estes ajustes não influenciaram o lucro tributável do período de 2007, tampouco a conta de lucros e prejuízos acumulados da Recorrente, o que motivou a não demonstração na linha 2 da ficha 38 da DIPJ /2008;

d.4) que estes valores foram creditados como receitas em períodos anteriores (2006) e incluíram o valor tributável do período. É importante destacar, aqui, que o período de 2006 teve lucro positivo tanto pelos cálculos do Agente Fiscal como pelos cálculos da Recorrente;

d.5) que o primeiro lançamento se refere a um adiantamento de cliente, reconhecido como receita por competência, da mesma forma, a exportação referente a nota fiscal nº 23984, exposta no segundo lançamento, sendo assim, em 2007, por razões diversas, a

Recorrente acabou estornando essa receita, no período anterior, e em contrapartida, registrou uma despesa, para o lançamento 1 e baixa de mercadorias a entregar, no caso do lançamento 2;

d.6) que, se houve uma receita reconhecida no período em que houve lucro, é certo que este valor compôs o lucro do período, logo, se, em ano posterior, há o estorno desta receita, é plausível que o contribuinte lance uma despesa neste período e reduza o montante que já foi tributado em ano anterior;

d.7) que, se o Fisco não considerar esta despesa como dedutível no período de lançamento do ajuste, e certo que este reconhece tacitamente um indébito tributário no período anterior, onde este lançamento foi considerado como receita e compôs o lucro tributário do período;

d.8) que se pretende demonstrar é que os ajustes credores levados à efeito pelo Fisco para tributação no lançamento de ofício contestado, em verdade, não ocasionaram prejuízo ao Fisco;

d.9) que, se ao refazer a contabilização dos lucros e prejuízos acumulados ao longo do ano pela Recorrente, a Fiscalização apura um prejuízo ao final do período idêntico aquele apurado pela Recorrente, deixa claro que não há falta de recolhimento capaz de lesar os cofres públicos, pois, há, máximo, uma postergação de recolhimento de tributo, o que seria penalizado com lançamento de multa e juros pelo pagamento a destempo, mas jamais com a cobrança efetiva do tributo;

d.10) que exigir o IRPJ e a CSLL da Recorrente, neste caso, é o mesmo que se tributar novamente o mesmo fato jurídico de auferir receita, consubstanciando em verdadeiro e odioso bis in idem, evidente no caso e será demonstrado a contento quando contestada a terceira infração imposta pelo lançamento, no tópico adiante;

d.11) que deve ficar claro aqui é que os ajustes não repercutem positivamente no lucro tributável e, para não restar dúvidas deste entendimento, a Recorrente aponta, no tópico seguinte, a incongruência de se tributar mais dois lançamentos equivocados do Fisco em relação ao benefício fiscal de ICMS;

**e) quanto aos créditos de ICMS - Subvenção para Investimento - não consideração no lucro real:**

e.1) que corroborando as imprecisões do lançamento fiscal, a Recorrente cita a tentativa do Agente Fiscal de adicionar ao lucro líquido, como “outras receitas operacionais”, o valor dos créditos de ICMS outorgados pelo Estado de Goiás, para filial da Recorrente situada no Município de Itapaci-GO, o que vai de encontro, inclusive, a própria e expressa disposição do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99;

e.2) que a Recorrente firmou com o Banco do Estado de Goiás um “Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo, Mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças” (doc. anexo), por meio do qual lhe foi concedido um determinado valor para “reforço de capital de giro em decorrência da implantação de sua unidade industrial localizada no município de Itapaci-GO”;

e.3) que O valor do crédito concedido à Recorrente tem como origem o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR, decorrente do programa de desenvolvimento de pólos industriais instituído pela Lei nº 9.489/84

e.4) que referido programa “tinha o objetivo de incrementar a implantação e a expansão das indústrias para a promoção do desenvolvimento do Estado”

e.5) que a Recorrente celebrou um “Termo de Acordo de Regime Especial” (TARE nº 236/02-GSF - doc. anexo) com o Estado de Goiás, por meio do qual ficou acordado que o ICMS mensal apurado e devido pela filial da Recorrente, situada naquele Estado, deverá ser recolhido da seguinte forma: (i) 30% do valor mediante recolhimento em guia própria, especificando a receita como “ICMS normal” e indicando o Código do Tributo 108; (ii) 70% do valor relativo ao incentivo do FOMENTAR, via o financiamento contratado junto ao Banco do Estado de Goiás, em decorrência do projeto de implantação de sua unidade naquele Estado;

e.6) que, conforme se observa dos documentos ora juntados, a Recorrente recebeu do Estado de Goiás um incentivo financeiro para pagamento de 70% do valor do ICMS mensal apurado, como forma de incrementar o seu capital e possibilitar o investimento na implantação da sua unidade industrial naquele Estado, atingindo assim o objetivo de expansão e desenvolvimento da região;

e.7) que, desta forma, a Recorrente contabilizou o valor recebido pelo Estado de Goiás como “crédito outorgado de ICMS” e debitou a contrapartida como “ICMS a recolher”, na medida em que recebeu o valor do financiamento, mas que já tinha como destino, em virtude do TARE celebrado, o pagamento de 70% do ICMS devido no mês de apuração;

e.8) que se pode observar da descrição dos lançamentos das contas 2403010103099 (crédito), 2105010103001027 e 110202124001 (débito) do livro razão da Recorrente, conforme descreveu o Agente Fiscal às fls. 12 do “Termo de Encerramento de Ação Fiscal”, nos itens 6 e 7 do quadro “ajuste de credores”;

e.9) que, em verdade, a Recorrente contabiliza o valor do benefício fiscal em conta de reserva de capital, não transitando por conta de resultando e não sendo adicionado ao lucro líquido;

e.10) que o Agente Fiscal entendeu, de forma equivocada, que estes valores constituiriam receitas operacionais que deveriam ser computadas ao lucro real do período e, não ocorrendo tal prática pela Recorrente, haveria se concluído por uma base de cálculo menor e, conseqüentemente, um valor de IRPJ e CSLL recolhidos a menor que o devido no ano de 2007;

e.10) que é evidente que tal entendimento está completamente equivocado, na medida em que os valores recebidos pela Recorrente em virtude dos incentivos financeiros do Estado de Goiás consistem em subvenções para investimento, cuja não consideração no lucro real advém de expressa disposição normativa;

**f) quanto à impossibilidade de descon sideração dos ajustes devedores por mera presunção fiscal:**

f.1) que, se os ajustes credores representam uma repercussão tributária positiva, certo é que os ajustes devedores, em contrapartida, constituem um reflexo tributário negativo nos resultados da sociedade;

f.2) que a autoridade fiscal dá a entender que o contribuinte teria deixado cumprir com suas obrigações, uma vez que se manteve inerte ao pedido de explicações acerca da composição de seus lançamentos o que, todavia, em hipótese alguma poderia ser considerado como uma obrigação legal;

f.3) que, faz necessário distinguir a expressão “explicações” do conteúdo normativo imposto pelo artigo 927, do RIR/99, uma vez que as determinações atribuídas pelo referido dispositivo foram integralmente cumpridas pelo contribuinte, através da disponibilização de toda a documentação necessária e pelas informações prestadas;



f.4) que verificou-se, na verdade, uma absurda pretensão da fiscalização de exigir o cumprimento de uma norma inexistente, invertendo, para tanto, o ônus da prova para o contribuinte, ao passo que não conseguiu identificar, apreender e organizar os dados fornecidos pela Recorrente a fim de demonstrar as razões pelas quais não deveriam ser levados em consideração os ajustes na composição do resultado financeiro da sociedade, o que é, exatamente, o trabalho de um Auditor da Receita Federal;

f.5) que a questão é ainda mais tortuosa, pois, o Agente Fiscalizador, ao passo que não consegue identificar tais razões, utiliza-se de fundamentos que não se justificam e sem qualquer clareza as razões que ensejaram a desconconsideração dos referidos ajustes, ora presumindo que se tratariam de ajustes em contas de equivalência patrimonial, ora que poderiam ser ajustes a título de provisões não dedutíveis e, ainda, que poderiam ser, na verdade, históricos de períodos anteriores a 2006, conforme se depreende da simples leitura do trecho destacado;

f.6) que o Agente Fiscal presume que tais ajustes devedores não poderiam ser utilizados para reduzir o lucro apurado nos anos-calendários de 2006 e 2007, mesmo sem identificar ou afirmar com certeza as razões para tanto;

f.7) que, a partir desta premissa, sem que se colhesse uma única prova sequer que pudesse ensejar a desconconsideração desses valores, tampouco a suas respectivas naturezas que consubstanciariam tal pretexto;

f.8) que não houve demonstração da existência de nexo causal entre a desconconsideração dos ajustes devedores e as respectivas causas que inviabilizassem o seu aproveitamento;

g) quanto à inconsistência material da Infração 3 - desconconsideração de prejuízo e *bis in idem*:

g.1) que a Recorrente pugna pela total improcedência da infração 3, apontada no Termo de Encerramento de Ação Fiscal do Auto de Infração ora combatido;

g.2) que, ao apurar a referida infração, em razão da diferença entre prejuízos registrados na contabilidade e o informado nas DIPJ's do ano calendário de 2007, a Autoridade fiscal incorreu em uma cobrança em duplicidade (*bis in idem*), pois a infração 1 (parcela realizada da reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado) e a infração 2 (ajustes credores) decorreram da apuração de valores encontrados na escrituração contábil e que não teriam sido oferecidos à tributação, ou seja, não foram declarados e pagos, ao passo que, novamente, na infração 3, o Agente Fiscal lavrou infração sobre a mesma base, desta vez pelo valor global, gerado pelo confronto entre o que se apurou na escrituração contábil e o que foi declarado pela Recorrente;

g.3) que fica evidenciado é que quando o Agente Fiscal utilizou uma metodologia diversa para encontrar o valor da infração 3, ele acabou por apurar a mesma base de cálculo que evidenciou nas infrações 1 e 2, só que desta vez, utilizando um método diferente;

g.4) que restando demonstrado e evidenciado a duplicidade da cobrança da infração 3 sobre a mesma materialidade econômica que incide as infrações 1 e 2, requer a Recorrente, seja a mesma declarada totalmente improcedente;

g.5) que, como não bastassem todas as incongruências e despautérios da Fiscalização até o momento, há ainda uma evidente falha no lançamento em relação a infração 3 imputada a Recorrente, quando se verifica uma suposta diferença entre o lucro apurado e declarado, tanto de forma positiva como negativa, mas tributa-se apenas o valor positivo, sem considerar o efetivo prejuízo contabilizado.

g.6) que, para o primeiro semestre de 2007, entende o Fisco pela inconsistência no valor declarado e apurado de prejuízo no montante de R\$ 19.685.432,62, ou

seja, há um prejuízo maior do que aquele declarado; já, no segundo semestre de 2007, ondeé apurado lucro, ou seja, valor positivo, entende o Fisco pela diferença do valor declarado e apurado no montante de R\$ 28.209.502,08;

g.7) que, no quadro do item 44, da página 13 do Termo de Encerramento, apura-se uma diferença do período de R\$ 8.524.069,41, valor que deveria compor a base do lançamento, no caso de se comprovar a existência de declaração equivocada da Recorrente;

g.8) que, porém, o Agente Fiscal acaba levando o valor de R\$ 28.209.502,08 para tributação e lançamento de ofício, desconsiderando a diferença de prejuízo que seria favorável ao contribuinte, em relação ao primeiro semestre de 2007;

g.9) que a multa de ofício de 75% é confiscatória;

g.10) que deve ser reconhecida a irregularidade de atualização da multa pela taxa Selic.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

## DA DECADÊNCIA

Com relação à preliminar de mérito alegada, a recorrente não tem razão, pois ela tomou ciência do auto de infração em 05/12/2011 (vide AR a fls. 650/651), logo, antes de esgotado o prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar o lançamento do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2006 (fato gerador mais antigo de que trata os autos de infração). Vale salientar que o *dies a quo* do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN é o fato gerador, o qual, em se tratando de lucro real anual, é dia 31/12/2006. Ademais, uma vez estando dentro do prazo decadencial, a autoridade fiscal deve (e não somente pode) examinar todos os elementos que componham a base tributável, inclusive diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis, sendo justamente, por isso, que o art. 37 da Lei 9.430/96 dispõe que:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Assim, a autoridade fiscal estava autorizada a analisar todos os fatos que repercutissem nas bases tributáveis do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2006, independentemente do momento em que ocorreram, como a recorrente estava obrigada a lhe entregar toda a documentação comprobatória de tais fatos.

Por essas razões, afasto a preliminar de mérito suscitadas.

## DA REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO (Item 003 do AI do IRPJ)

O art. 226 do Código Civil dispõe que:



Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Note-se que a escrituração contábil faz prova contra o contribuinte, mas, para ser alegada em seu favor, deverá ser confirmada por outro elemento de prova, o qual, ordinariamente, é o lastro documental que suporta os lançamentos contábeis.

Aliado a isso, vejamos também o art. 378 do Código de Processo Civil, o qual assim dispõe:

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Os dispositivos acima, embora bem semelhantes, são complementares, pois, da combinação deles, deduz-se que a escrituração sempre inverte o ônus da prova, de tal sorte que caberá sempre ao contribuinte - ao qual ela pertence - provar que é verdadeira ou então que ela contém imprecisões quanto ao registro de fatos a que se refere.

Por esse motivo, equivoca-se a recorrente quando alega que cabia à autoridade fiscal provar que efetivamente teria ocorrido uma realização da reserva de reavaliação, já que tal evento estava registrado na sua escrituração contábil. Ademais, a autoridade fiscal intimou a recorrente, conforme o Termo a fls. 54, a apresentar justificativa e documentação comprobatória deste lançamento, mas ela se limitou a apresentar a escrituração contábil que tinha sido solicitada também na referida intimação. Logo, só cabia a autoridade fiscal concluir pela veracidade do lançamento contábil e, conseqüentemente, dar-lhe os efeitos tributários.

Ora, se a realização da reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado importa em uma conseqüente adição ao lucro líquido, para fins de cálculos das bases tributáveis em tela, uma vez verificado que a contribuinte não a efetuou nem, por outro lado, comprovou ser o lançamento a título de realização de reserva de reavaliação equivocado, há que se manter o lançamento do item 003 do auto de infração do IRPJ (Adição não Computadas na Apuração do Lucro Real – Realização da Reserva de Reavaliação) e o correspondente item 004 do auto de infração da CSLL (Falta/Insuficiência de Adições à Base de Cálculo Ajustada da CSLL – Realização da Reserva de Reavaliação).

### **DOS AJUSTES CREDORES (Itens 001 e 002 do AI do IRPJ)**

Os ajustes de exercícios anteriores decorrem ou de mudança de critério contábil ou de retificação de erros, hipóteses em que a legislação comercial determina que a contrapartida do ajuste seja levada direto a conta de lucros acumulados, a fim de não impactar indevidamente o resultado do período em curso. Por isso mesmo, os ajustes de exercícios anteriores não tem efeitos fiscais, já que não impactam o resultado do exercício de quando são efetuados. Todavia, isso não significa que não possa ter efeitos tributários nos exercícios a que compita o valor extemporaneamente lançado na contabilidade. Assim, caso o valor do ajuste de exercício anterior se refira a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela deve ser excluída ou adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele que efetivamente se refere a receita ou a despesa.

O item 001 do auto de infração do IRPJ, cujo fato gerador é 31/12/2006, está assim descrito no auto de infração à fls. 5:

**“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
CUSTOS/DESPESAS CONTABILIZADOS A MAIOR**

Glosa de valores de custos/despesas do ano-calendário de 2006, contabilizados originalmente a maior, e que foram corrigidos por meio de lançamentos retificadores efetuados no ano-calendário de 2007, a título de ajustes credores de períodos de apuração anteriores, a crédito da conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante deste auto de infração, como se aqui transcrito fosse.”

Conforme tal enquadramento, a recorrente teria reconhecido custos/despesas, em 2006, em valores maiores do que o devido, e, por isso, teriam sido feitos ajustes de exercícios anteriores em 2007 e estavam sendo glosados para fins de apuração das bases tributáveis de 2006. Afirmo ainda que o TVF complementa o auto de infração. Ao compusarmos os autos, verificamos que o TVF assim descreve a infração ora em análise:

“39. No intento de identificar os períodos de apuração de competência desses ajustes de exercício anteriores contabilizados pela empresa em 2007, intimamo-la a identificar, por ano calendário de referência, as origens dos lançamentos efetuados, apresentar as justificativas dos lançamentos e a informar de que forma esses valores foram oferecidos à tributação nos seus períodos de competência.

40. Em resposta às nossas solicitações, a empresa apresentou apenas demonstrativos balancetes e razões de contas relativos aos ajustes de exercícios anteriores e Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; sem, contudo, explicar e compor os lançamentos de forma a identificar os registros originais que motivaram tais ajustes e as suas submissões à tributação nos períodos de competência.

**41. Sem maiores explicações por parte da empresa, as análises assim efetuadas, concluem que: i) os ajustes devedores de exercícios anteriores referem-se ou a ajustes em contas de equivalência patrimonial ou a ajustes a título de provisões não dedutíveis, que não afetam a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou com históricos que se referem períodos anteriores a 2006. Com base apenas nas informações dos registros contábeis, não foram identificados lançamentos correspondentes ao ano-calendário de 2006; e ii) os ajustes credores de exercícios anteriores contabilizados (que totalizaram R\$ 35.281.677,68), na sua maior parte (R\$ 33.802.079,00) possuem repercussões tributárias nos resultados dos anos-calendário de 2006 e 2007.**

**42. Assim é que, a partir dos lançamentos de ajustes credores de períodos de apuração anteriores, considerando ainda os seus históricos, identificamos lançamento que: i) resultaram na redução indevida do lucro líquido do ano-calendário de 2007 e ii) referem-se a lucro líquido apurado a menor no ano-calendário de 2006; quais sejam:” [grifo nosso]**

Com relação ao que consta do trecho do TVF, acima transcrito, ressalto que, neste caso, diferentemente daquela situação analisada no item 3 do auto de infração (realização de reserva de reavaliação de bens do ativo imobilizado), a simples constatação de lançamentos em conta de ajustes de exercícios de anteriores não significa necessariamente a existência de matéria tributável.

A fls. 183 a 185, consta uma reprodução do Razão da Conta 2403010100003

- Ajustes de exercícios anteriores, elaborada pelos autuantes, no qual se verifica vários lançamentos a débito desta conta no ano de 2007, muito deles sem nenhuma relação com contas de provisão ou de ajuste de equivalência, se não vejamos alguns históricos ali informados:

- “Ajuste saldo anterior ref. reapuracao dos custos 2005/2006/2007” [sic];
- “ajuste de inventario referente saldo 12/2006” [sic];
- “Estorno do ajuste nf. 236984-coimex ref.a diferenca da quantidade de dolar entre a nf e a invoice”[sic];
- “Complemento IR”[sic];
- “Estorno devolucao indevida” [sic].

Sem maiores investigações, já se pode afirmar que tais lançamentos não tem relação com contas de provisão ou de equivalência patrimonial, razão pela qual, concluo que a auditoria fiscal foi inconclusa na análise dos ajustes devedores de exercícios anteriores, razão pela qual nada se pode afirmar sobre os efeitos de tais valores nas bases tributáveis do ano a que se referem. Todavia, isso, por si só, não macula o lançamento com base em ajustes credores, mesmo porque a recorrente, embora conteste a conclusão dos autuantes sobre os ajustes devedores, nenhuma prova traz aos autos de que tais valores eram efetivamente exclusões no ano a que competiam.

Com relação aos ajustes credores, verifico também inconsistências no trabalho fiscal, pois, pela descrição fática da infração - constante do item 001 do auto de infração, houve glosa de despesa/custo em 2006 por terem sido lançados a maior. Ora, cabia a autoridade fiscal indicar, no TVF, os lançamentos de 2006, nos quais foram lançados valores a maior, ou seja, sobre os quais pesavam a glosa ora efetuada. Concluiu a autoridade fiscal pela glosa de despesa/custos em 2006 a partir unicamente da constatação de lançamentos em 2007 a crédito da conta de ajustes de exercícios anteriores, o que me parece insuficiente, principalmente porque alguns históricos negam a descrição dos fatos do item 001, se não vejamos o que consta das tabelas no TVF a fls. 35:

- “Estorno de receita nf.23984 coimex ref.saida de acucar de 2006 com receita lançada em 2007” [sic].

Ora, por esse histórico, uma receita que deveria ter sido reconhecida em 2006, foi equivocadamente lançada em 2007. Então, não se trata de glosa de despesa lançada a maior em 2006. Poderia até ser matéria tributável em 2006, caso não se configurasse em mera postergação, mas a auditoria também foi inconclusa neste ponto.

Assim, repito que não poderiam ter sido glosadas despesas de 2006, apenas pela análise de lançamentos contábeis efetuados em 2007 e sem sequer se aprofundar na análise do lastro documental dos lançamentos glosados em 2006.

Por tudo isso, concluo que a auditoria fiscal foi inconclusa levando a inconsistências nos lançamentos efetuados, razão pela qual voto pelo cancelamento do crédito tributário referente ao item 001 do auto de infração e o seu correlato no auto de infração da CSLL.

O item 002 do auto de infração, o qual se refere ao período de apuração de 01/07/2007 a 31/12/2007, por sua vez, assim descreve a infração cometida pelo recorrente:

“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
LANÇAMENTOS INDEVIDOS EM CONTA DE DESPESA OU  
REDUTORA DE RECEITA

Glosa de valores relativos a lançamentos retificadores registrados a crédito da conta de Lucros/Prejuízos Acumulados, a título de ajustes credores de períodos de apuração anteriores, e a débito de conta de despesa ou redutora de receita no ano-calendário de 2007, reduzindo de forma indevida o lucro líquido apurado em 31/12/2007, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.”.

Os lançamentos a crédito da conta 2403010100003 - Ajustes de exercícios anteriores a que se refere este item 002 foram os seguintes:

| Data       | Valor            | Cod. Conta Debitada | Conta Debitada               | Histórico                                                        |
|------------|------------------|---------------------|------------------------------|------------------------------------------------------------------|
| 30/09/2007 | 791.415,62       | 3306010100005       | Outras despesas operacionais | Estorno da baixa do adiantamento de cliente - GIASA - para o LPA |
| 31/12/2007 | 263.000,00       | 3101040100001       | Vendas Energia               | Receita transferida para ajuste exercício anterior               |
| TOTAL      | R\$ 1.054.415,62 |                     |                              |                                                                  |

Além desses, foi incluído na base de cálculo desse item 002 o seguinte valor:

|            |            |               |                              |                                                                     |
|------------|------------|---------------|------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 30/09/2007 | 178.981,09 | 3304010101003 | Outras receitas operacionais | Reclassificação ajuste auditoria ref. baixa INSS/FGTS anterior 1999 |
|------------|------------|---------------|------------------------------|---------------------------------------------------------------------|

Sobre o lançamento no valor de R\$ 791.415,62 a débito de despesas operacionais, a recorrente ao se defender alega que:

- “se houve uma receita reconhecida no período em que houve lucro positivo, é certo que este valor compôs o lucro do período. Logo, se, em ano posterior, há o estorno desta receita, é plausível que o contribuinte lance uma despesa neste período e reduza o montante que já foi tributado em ano anterior”;

- “se o Fisco não considerar esta despesa como dedutível no período de lançamento do ajuste, é certo que este reconhece tacitamente um indebito tributário no período anterior, onde este lançamento foi considerado como receita e compôs o lucro tributário do período”;

- “que o primeiro lançamento se refere a um adiantamento de cliente, reconhecido como receita por competência. Da mesma forma a exportação referente a nota fiscal nº 23984, exposta no segundo lançamento.”

Ressalte-se que a recorrente foi intimada, pelo autuante, a explicar tal lançamento e nada falou. Na impugnação, não aduziu a argumentação que ora apresenta. Por outro lado, ainda que fosse verdade o que agora alega em recurso voluntário, não justificaria acertar o reconhecimento equivocado de um valor como receita em ano anterior com o

lançamento de uma despesa em ano posterior. Além disso, a recorrente não prova que o adiantamento de clientes foi reconhecido como receita no período anterior, o que por si só já basta para afastar sua alegação, mesmo porque é pouco crível que tenha levado a resultado mero adiantamento de cliente. Se havia alguma justificativa para lançamentos contábeis tão absurdos, deveria a recorrente trazer provas robustas e não meras alegações.

Com relação ao lançamento no valor de R\$ 263.000,00 a débito da conta de resultado – Vendas de Energia, a recorrente nada alega que pudesse justificar tal equívoco contábil, razão pela qual também entendo que deva ser mantido nas bases tributáveis.

Assim sendo, mantenho integralmente as bases tributáveis do item 002 do auto de infração do IRPJ ( e do correlato no auto de infração da CSLL).

### **DOS RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS (Item 004 do AI do IRPJ)**

O item 004 do auto de infração do IRPJ descreve a seguinte infração:

“Valor correspondente à diferença entre o lucro líquido do exercício registrado na contabilidade e o informado nas respectivas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e livro de apuração do lucro real - LALUR, conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.”.

Assim, os aututantes concluem que há uma diferença não declarada no resultado em 31/12/2007 no valor de R\$ 28.209.502,08, de tal sorte que o Prejuízo Fiscal declarado em DIPJ, R\$ 79.943.284,28, após ajustados pelas outras infrações constantes deste auto de infração e pela diferença encontrada, deve ser reduzido para R\$ 45.838.532,49.

O lançamento, neste item 004 do AI do IRPJ, contém inconsistências, pois se, analisarmos as planilhas no TVF a fls. 36, verificaremos que, se o autuante encontrou uma diferença positiva de R\$ 28.209.502,08 no período de 01/07/2007 a 31/12/2007, por outro lado, ele encontrou uma diferença negativa de R\$ 19.685.432,67 no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, de tal sorte que, em princípio, o saldo de prejuízos fiscais a compensar só deveriam ser ajustados pela diferença entre as duas diferenças apuradas, a qual, segundo o próprio autuante, seria de R\$ 8.524.069,41, conforme tabela no TVF a fls. 36.

É inaceitável que a autoridade fiscal apure e registre nos seus papéis de trabalho que o saldo de PF deva ser reduzido em R\$ 8.524.069,41, mas discricionariamente, prefira realizar o lançamento isolado do segundo semestre (após cisão), de tal forma que, desconsidere a parcela favorável ao contribuinte relativa ao primeiro semestre, para reduzir o saldo de PF em R\$ 28.209.502,08, conforme auto de infração.

Todavia, a situação ainda requeria uma providência, qual seja, verificar qual a proporção do saldo de prejuízo fiscal a compensar existente em 30/06/2007 que continuaria disponível para a recorrente, isso porque ela sofreu uma cisão parcial em 30/06/2007, logo seria aplicável ao caso o disposto no parágrafo único do art. 33 do DL 2.341/87, in verbis:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

**Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.**



Assim, não se pode afirmar, como fez o autuante na tabela a fls. 36, que haveria uma diferença negativa para a recorrente de R\$ 19.685.342,67 em 30/06/2007, pois tal valor deveria ser adicionado ao saldo de prejuízo fiscal em 30/06/2007 e depois proporcionalizado de acordo com a parcela do patrimônio líquido que remanesceu na recorrente (cindida parcialmente) e, só assim, saber-se-ia qual o valor que deveria ser adicionado ao saldo de prejuízos a compensar da recorrente. Nada disso foi feito e o lançamento só se ocupou do valor que deveria ser excluído do saldo de prejuízo fiscal a compensar, decorrente da redução do prejuízo fiscal apurado em 31/12/2007.

Ademais, os autuantes tomam como certo o valor contabilizado e como incorreto o valor constante da DIPJ e do Lalur sem qualquer justificativa ou investigação mais apurada. Isso demonstra mais uma fragilidade desse lançamento.

Logo, diante de todas essas inconsistências, voto por cancelar o item 004 do auto de infração, pois nem mesmo os cálculos realizados no TVF gozam de certeza quanto ao valor que deva ser ajustado o saldo de PF da recorrente.

## DA MULTA CONFISCATÓRIA

Com relação a alegação de que a multa de ofício de 75 %, a qual encontra amparo na Lei 9.430/96, é confiscatória, logo inconstitucional, cabe ressaltar que este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, conforme dispõe a Súmula CARF nº 2.

## DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, renovo o pedido de vênua aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera



impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento parcial para cancelar os itens 0001 e 0004 do auto de infração do IRPJ e os seus correlatos no auto de infração da CSLL (itens 0001 e 0003); e

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

CÓPIA