



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.721445/2014-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.266 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente PBG S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARALIQUIDAÇÃO DE TRIBUTOS, JUROS E MULTAS. EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL. POSSIBILIDADE. Podem ser excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL as receitas correspondentes à utilização de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para o pagamento de débitos tributários, conforme o benefício fiscal concedido pelo art. 3º, da MP 470/09. No caso, não há o acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos, mas tão somente a recomposição do patrimônio da Contribuinte à medida que os saldos de prejuízo e de base negativa de CSLL vão sendo utilizados. Em sendo mera recomposição do patrimônio da Contribuinte, não há incidência do IRPJ ou de CSLL sobre os valores que foram utilizados.

Além do mais, a natureza jurídica do crédito decorrente de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL não se altera em face de sua utilização, seja para compensar com lucros futuros (conforme o disposto na Lei nº 9.065/95), seja para liquidar tributos, multas e juros no âmbito do parcelamento instituído pela MP nº 470/2009

GLOSA DE DESPESAS COM TRIBUTOS. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

A glosa de despesas relativas a débitos tributários incluídos no parcelamento instituído pela MP 470/2009 é devida a partir da comprovação de que tais valores já haviam transitado pelo resultado dos respectivos períodos de apuração a que se referem.

GLOSA DE DESPESAS COM MULTAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

Comprovada a dedução de despesa com o pagamento de multas de caráter punitivo, é devida a sua glosa por expressa dicção legal. Inteligência do art. 3º da Lei nº 9.249/95, c/c art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE SALDOS DISPONÍVEIS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Constatada a inexistência de saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, utilizadas na sua integralidade para a liquidação de tributos e seus acessórios no âmbito do parcelamento instituído pela MP nº 407/2009, é legítima a glosa de compensações dessas bases realizadas em períodos posteriores ao esgotamento dos respectivos saldos.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO BASE. POSSIBILIDADE.

A exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de ofício pela insuficiência no pagamento do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do período base de apuração é perfeitamente possível, haja vista tratarem-se de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, conforme o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações posteriores. Tal exigência transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período de apuração, razão pela qual é perfeitamente possível sua cobrança após encerrado o respectivo período base de incidência do tributo respectivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Dada a relação de causa e efeito entre as glosas de despesas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o decidido em relação ao IRPJ se aplica integralmente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Inteligência do art. 2º, da Lei nº 7.689/88 (com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034/90) c/c art. 57 da Lei nº 8.981/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e arts. 248, 277 e 299, todos do RIR/99.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

Comprovado que a matéria tributável foi perfeitamente identificada e se subsume perfeitamente aos fatos verificados durante a auditoria fiscal, descabe a alegação de nulidade por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para tão somente afastar a glosa de exclusões relativa às receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, em valores utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros) incluídos no parcelamento, no valor de R\$49.335.874,75, determinando o ajuste necessário à infração relativa à glosa de compensações de prejuízos e bases de cálculo negativas de CSLL. Votaram pelas conclusões no tocante à manutenção da multa isolada sobre estimativas os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à extensão da autuação à CSLL; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ (relativo aos anos calendários de 2009 a 2012), CSLL (anos calendários de 2009 a 2013) e Multa isolada por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas (anos calendários de 2010 a 2012), vide e-fls. 02/284.

As infrações apontadas pela Fiscalização foram as seguintes:

1) **Auto de Infração de IRPJ**

- a) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS EM 2009 – “PRINCIPAIS” DE
DÉBITOS TRIBUTÁRIOS QUE TRANSITARAM PELOS
RESULTADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
- b) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – “PRINCIPAL” DE IRPJ
- c) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – “PRINCIPAL” DE CSLL
- d) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – MULTA DE OFÍCIO
- e) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA
APURAÇÃO DO LUCRO REAL

- EXCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA TRIBUTÁVEL
PROVENIENTE DE BENEFÍCIOS FISCAIS
- f) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES REFERENTES A “PRINCIPAIS” CONTIDOS EM ADIÇÕES TRANSITÓRIAS E QUE HAVIAM TRANSITADO PELOS RESULTADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
 - g) SALDO INSUFICIENTE
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS
 - h) MULTA OU JUROS ISOLADOS
FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
- 2) Auto de Infração de CSLL
- a) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS EM 2009 – “PRINCIPAIS” DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS QUE TRANSITARAM PELOS RESULTADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
 - b) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – “PRINCIPAL” DE IRPJ
 - c) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – “PRINCIPAL” DE CSLL
 - d) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
EXCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES REFERENTES A “PRINCIPAIS” CONTIDOS EM ADIÇÕES TRANSITÓRIAS E QUE HAVIAM TRANSITADO PELOS RESULTADOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
 - e) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESA NÃO DEDUTÍVEL – MULTA DE OFÍCIO
 - f) EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
EXCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA TRIBUTÁVEL
PROVENIENTE DE BENEFÍCIOS FISCAIS
 - g) SALDO INSUFICIENTE
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL
 - h) MULTA OU JUROS ISOLADOS
FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Segundo a Autoridade Fiscal, as principais infrações à legislação do IRPJ e da CSLL cometidas pela empresa e detectadas na fiscalização estão ligadas aos parcelamentos instituídos pela MP nº 470/09 e Lei nº 11.941/09, especialmente ao parcelamento previsto na MP nº 470/2009, e dizem respeito ao cômputo de despesas indedutíveis e de exclusões indevidas das bases de cálculo desses tributos por ocasião dos registros contábeis relativos às confissões de dívidas fiscais decorrentes da adesão aos respectivos programas de parcelamento.

Ainda segundo a Fiscalização, a Contribuinte, ao fazer os registros contábeis decorrentes da inclusão de seus débitos no parcelamento da MP nº 470, reduziu o lucro real (e a base de cálculo da CSLL) ao computar como despesas e/ou exclusões do período: a) débitos tributários referentes a IPI, Contribuição para o PIS e Cofins que já haviam transitado pelos resultados de exercícios anteriores; b) despesas com multas de ofício; e d) débitos tributários referentes ao IRPJ e à CSLL referentes a períodos anteriores. Além disso, teria excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a receita oriunda do benefício previsto nos §§ 2º e 3º da MP nº 470, referente à conversão de bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL em crédito utilizável para a liquidação dos vários tributos e contribuições administrados pela RFB.

Em apertada síntese, as infrações acima apontadas foram assim delimitadas:

- a) Exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de receita oriunda do benefício previsto na MP nº 470 referente à conversão de bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL em crédito utilizável para a liquidação dos vários tributos e contribuições administrados pela RFB;
- b) Apropriação como despesa ou exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009 valores dos “principais” de débitos tributários referentes a IPI, PIS e Cofins que já haviam reduzido resultados tributáveis de exercícios anteriores;
- c) Apropriação como despesas dedutíveis, de valores referentes a multas de ofício;
- d) Apropriação como despesas dedutíveis do exercício 2009 de débitos de IRPJ e CSLL referentes a períodos anteriores;
- e) Compensação indevida, nos anos-calendário subsequentes (2010 a 2013), de prejuízos fiscais originados pelas infrações cometidas em 2009;
- f) Redução, nos períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário 2010 a 2012, das estimativas mensais, em razão da inclusão de compensações de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL gerados pelas infrações ocorridas em 2009.

As infrações levantadas pela Fiscalização, segundo palavras da própria Autoridade Fiscal, teriam sido perpetradas no momento dos registros contábeis e fiscais efetuados em face do parcelamento fiscal oferecido pela União no ano de 2009 mediante a MP nº 470, direta ou indiretamente, e relacionam-se ao aproveitamento de créditos-prêmio de IPI, estando inseridas num complicado contexto de contenciosos administrativos e judiciais acerca da utilização desses créditos que tem sido desenvolvido pela empresa nos últimos 30 anos. De modo geral, os créditos-prêmio de IPI, que estão na base de toda a controvérsia, relacionam-se, em sua origem, principalmente a seis processos judiciais impetrados pela própria fiscalizada e por terceiros, sendo que destes terceiros a Portobello S/A adquiriu créditos mediante contratos de cessão de direitos ou cessão de créditos. A utilização desses créditos gerou mais de 30 processos administrativos que veiculam a formalização dos indeferimentos das compensações procedidas, ou a formalização dos autos de infração lavrados pelas compensações indevidas.

Continuando o relato da própria Autoridade Fiscal, nos referidos processos judiciais (assim como teria ocorrido nos processos administrativos que veicularam compensações baseadas neles) existem (ou, pelo menos, deveriam existir) direitos de crédito computados desde 1979, portanto, com origem que remonta a quase 35 anos (considerando o ano de 2014, quando foi realizada a auditoria fiscal). Dos direitos aos créditos-prêmio discutidos nessas ações judiciais decorreram compensações de tributos que, por diversos motivos, foram consideradas indevidas pela RFB e, por isso, foram encaminhadas à cobrança ou geraram autuações, resultando, ao final, no acúmulo de dívidas fiscais que, em 2009, foram confessadas pela empresa e incluídas nos parcelamentos da Lei nº 11.941/09 e da MP nº 470/09.

Abaixo reproduzo uma tabela constante do Relatório Fiscal, v. e-fls. 78, onde estão discriminados os valores e a origem dos créditos utilizados pela Contribuinte para a compensação com os débitos parcelados.

Tabela 4: Dívidas parceladas sob a ótica da origem (em 30/09/2009)

Origem	MP nº 470	Lei nº 11.941	SUBTOTAL
Atrasos	-	5.170.615,12	5.170.615,12
Parcelamentos Existentes	-	22.577.076,76	22.577.076,76
Outros Débitos	-	6.300.330,51	6.300.330,51
POS-90 REFINADORA	-	108.467.648,67	108.467.648,67
PRE-90 PÓLO ATIVO	119.738.813,36	-	119.738.813,36
PRE-90 FASE II	6.353.500,33	-	6.353.500,33
POS-90 SIMAB	17.953.746,98	-	17.953.746,98
TOTAL	144.046.060,67	142.515.671,06	286.561.731,74

Não foram encontradas irregularidades na contabilização dos valores relativos às quatro primeiras “origens” apontadas na tabela acima. Somente nos casos dos débitos referentes às “origens” PRE-90 POLO ATIVO, PRE-90 FASE II e POS-90 SIMAB foram apontadas irregularidades nos respectivos registros contábeis por parte da Fiscalização e que redundaram no presente Auto de Infração.

Em seu Relatório, a Fiscalização traça as características e vinculações às respectivas ações judiciais de cada uma das origens dos débitos acima (vide e-fls. 80/85), identificando todos os processos administrativos utilizados para efetivar as compensações ao final não homologadas pela Receita Federal, além dos Autos de Infração lavrados por conta de compensações consideradas indevidas. Após essas considerações a Autoridade Fiscal passa a descrever a forma como a Contribuinte, ao longo do período 2001 a 2009, utilizou os créditos-prêmio de IPI e realizou a contabilização dos débitos tributários referentes ao uso dos direitos relacionados aos referidos créditos (v. e-fls. 85/), chegando às seguintes conclusões:

- 1) As infrações verificadas dizem respeito a apropriações de despesas referentes a principais e multas de ofício, bem como a receitas relativas ao benefício instituído pela MP nº 470/09. Contudo, essas infrações foram praticadas de forma variada, isto é, foi alcançado o mesmo resultado de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por diferentes vias, ora reduzindo o resultado do exercício incluindo na escrituração contábil da empresa despesas

indedutíveis, ora incluindo na escrituração fiscal da empresa (Lalur) indevidas exclusões;

- 2) Relativamente às apropriações de receitas, auferidas pelos benefícios da MP nº 470/09 a Fiscalização destaca, na **Tabela 10** (abaixo), que a irregularidade cometida diz respeito à exclusão, para efeito das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL no valor de R\$49.335.874,75. Referidas exclusões teriam sido feitas sem o suporte de previsão legal para a sua redução.

Tabela 10: Benefícios da MP nº 470 - Apropriação de Receitas e Exclusões Realizadas

CRÉDITOS		ATIVO / PASSIVO	RECEITAS	EXCLUSÕES PROMOVIDAS PELO SP
SUBTOTAL	135.137.421,63		135.137.421,63	49.335.874,75
BENEFÍCIOS DO PÓS 90 SIMAB	10.407.744,51	0,00	10.407.744,51	0,00
Multa de Mora	283.717,80	0,00	283.717,80	0,00
Multa de Ofício	50.406,53	0,00	50.406,53	0,00
Juros	7.927.360,25	0,00	7.927.360,25	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	37.816,98	0,00	37.816,98	0,00
Encargos Legais	2.108.442,94	0,00	2.108.442,94	0,00
BENEFÍCIOS DO PRE 90 POLO ATIVO	71.674.089,76	0,00	71.674.089,76	0,00
Multa de Mora	2.186.183,90	0,00	2.186.183,90	0,00
Multa de Ofício	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	0,00
Juros	31.467.469,30	0,00	31.467.469,30	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	9.080.583,36	0,00	9.080.583,36	0,00
Encargos Legais	4.468.504,50	0,00	4.468.504,50	0,00
BENEFÍCIOS DO PRE 90 FASE II	3.719.712,62	0,00	3.719.712,62	0,00
Multa de Mora	478.316,46	0,00	478.316,46	0,00
Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	2.179.848,72	0,00	2.179.848,72	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	1.061.547,44	0,00	1.061.547,44	0,00
COMPENSAÇÃO BN CSLL E IRPJ	49.335.874,75	0,00	49.335.874,75	49.335.874,75
IRPJ	35.041.171,74	0,00	35.041.171,74	35.041.171,74
CSLL	14.294.703,01	0,00	14.294.703,01	14.294.703,01

- 3) Já em relação à apropriação de despesas, dos R\$ 144.046.060,67 debitados na contabilidade da empresa (consideradas as diversas origens) por conta da confissão de dívida inerente à adesão ao parcelamento da MP nº 470/09, R\$ 17.953.746,9917 foram debitados em contas patrimoniais sendo que os restantes R\$ 126.092.313,69 foram debitados em contas de resultado. Então, visualizando o **Tabela 11** (abaixo), vemos, entre outras coisas, que o total de R\$144.046.060,67 em débitos parcelados de acordo com a MP nº 470/09 compõe-se de débitos referentes a IPI (R\$ 106.268.869,12), COFINS (R\$ 30.256.307,61), PIS (R\$5.620.829,06), IRPJ (R\$ 1.407.527,45) e CSLL (R\$ 492.527,43). Vemos também, que as despesas ineditíveis ou exclusões indevidas, segundo o tipo de tributo, acumulam R\$37.803.649,99 para IPI, R\$ 11.942.172,18 para COFINS, R\$ 2.203.364,29 para PIS, R\$528.303,55 para IRPJ e R\$ 184.866,02 para CSLL, formando um total geral de R\$52.662.336,03.

Tabela 11: MP nº 470 - Apropriação de Despesas, Adições e Exclusões Realizadas

DEBITOS	ATIVO / PASSIVO	DESPESAS	ADIC. PROPOSTAS 2009	EXCLUS. PROPOSTAS 2009	IPPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	Despesas/Exclusões Indevidas até 30/11/2009
SUBTOTAL	144.046.060,67	17.953.746,99	126.092.313,69	27.135.046,95	17.953.746,99	106.268.869,12	30.256.307,61	5.620.829,06	1.407.527,43	492.527,43
PÓS 90 SIMAR	17.953.746,99	17.953.746,99	0,00	0,00	17.953.746,99	13.268.939,14	3.485.836,50	1.198.971,34	0,00	0,00
Principal	6.660.982,78	6.660.982,78	0,00	0,00	6.660.982,78	5.175.185,07	1.112.871,01	372.925,90	0,00	0,00
Multa de Mora	283.717,80	283.717,80	0,00	0,00	283.717,80	0,00	214.829,08	68.889,72	0,00	0,00
Multa de Ofício	50.406,53	50.406,53	0,00	0,00	50.406,53	0,00	29.044,82	21.361,71	0,00	0,00
Juros	8.808.178,06	8.808.178,06	0,00	0,00	8.808.178,06	6.766.089,11	1.523.929,56	518.159,38	0,00	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	42.018,88	42.018,88	0,00	0,00	42.018,88	0,00	24.211,76	17.807,12	0,00	0,00
Encargos Legais	2.108.442,94	2.108.442,94	0,00	0,00	2.108.442,94	1.327.864,96	580.949,47	199.829,51	0,00	0,00
PRE 90 POLO ATIVO	119.738.813,36	0,00	119.738.813,36	26.657.532,59	0,00	92.999.929,98	23.110.102,35	3.628.781,03	0,00	0,00
Principal	43.559.384,42	0,00	43.559.384,42	0,00	0,00	32.628.464,02	9.420.737,24	1.510.182,26	0,00	0,00
Multa de Mora	2.186.183,90	0,00	2.186.183,90	2.186.183,90	0,00	0,00	1.884.147,45	302.036,45	0,00	0,00
Multa de Ofício	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	34.963.854,78	0,00	34.963.854,78	0,00	0,00	25.810.579,30	7.943.171,16	1.210.104,32	0,00	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	10.089.537,07	0,00	10.089.537,07	0,00	0,00	10.089.537,07	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	4.468.504,50	0,00	4.468.504,50	0,00	0,00	3.862.046,50	606.458,00	0,00	0,00	0,00
PRE 90 FASE II	6.353.580,33	0,00	6.353.580,33	478.316,46	0,00	0,00	3.690.368,76	793.076,69	1.407.527,43	492.527,43
Principal	2.391.582,30	0,00	2.391.582,30	0,00	0,00	0,00	1.379.518,11	298.854,42	528.303,55	184.866,02
Multa de Mora	478.316,46	0,00	478.316,46	478.316,46	0,00	0,00	275.903,66	59.778,88	105.660,71	36.973,20
Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	2.422.054,13	0,00	2.422.054,13	0,00	0,00	1.393.367,87	301.895,16	538.394,15	188.396,36	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	1.061.547,44	0,00	1.061.547,44	0,00	0,00	611.578,92	132.508,23	235.169,04	82.291,25	0,00
DESP. INDEDEVIDEIS / EXCL. INDEVIDAS	77.133.704,72	0,00	70.422.315,41	24.471.348,69	6.711.389,31	37.803.649,99	11.942.172,18	2.203.364,29	528.303,55	184.866,02
Principal	52.611.949,59	0,00	45.959.966,72	0,00	6.660.982,78	37.803.649,99	11.913.127,36	2.182.002,58	528.303,55	184.866,02
Multa de Ofício	24.521.755,22	0,00	24.471.348,69	24.471.348,69	50.406,53	0,00	29.044,82	21.361,71	0,00	0,00
Despesas Indevidas / Exclusões Indevidas MP nº 470/09										52.662.356,03

• Quadro elaborado com base na planilha "Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941 (original)", planilha essa que, como demonstramos no subcapítulo anterior, tem correspondência nos registros contábeis.

- 4) A investigação sobre a dupla dedução das despesas referentes aos valores “principais” dos débitos tributários foi acompanhada de pesquisa na escrituração contábil da Contribuinte relativamente aos exercícios financeiros aos quais competiam tais despesas. Como as referidas despesas se referiam a períodos de apuração compreendidos entre 1997 e 2004, a Contribuinte foi intimada a apresentar a escrituração contábil referente a esses anos-calendário, tudo isso para que não restasse nenhuma dúvida sobre a possível inclusão das despesas em outros exercícios financeiros; foi solicitado, também, que a Fiscalizada apresentasse a escrituração contábil referentes aos demais anos, entre o período de competência das despesas e o exercício financeiro de 2009.

Ainda, a Fiscalização entendeu que, a partir da consideração de que poderia haver a possibilidade de, por erro na escrituração do LALUR 2009, os valores das despesas inseridas nas escriturações contábeis entre 1997 e 2004 terem sido adicionados nos LALUR correspondentes, seria prudente solicitar a apresentação destes livros para que se verificasse a ocorrência ou não de tais adições. Da mesma forma como foi feito em relação à escrituração contábil, a Autoridade Fiscal procedeu no tocante aos LALUR: para evitar qualquer possibilidade de que houvesse adições relativas a essas despesas nos anos-calendário entre os períodos de competência das despesas e o exercício financeiro de 2009, foram solicitados também os LALUR referentes aos anos-calendário 2005 a 2008.

Foram efetuadas as análises na escrituração contábil e nos livros fiscais do período 1997 a 2009, a partir do qual a Fiscalização diz ter conseguido identificar os padrões de apropriação de despesas adotados pela empresa, afirmando, ao final, que de forma geral, para todas essas despesas, foram elas apropriadas nos seus respectivos períodos de competência e que seus valores não foram adicionados aos resultados do exercício naqueles períodos, ou em outros quaisquer, para efeito das apurações do IRPJ e da CSLL.

Contudo, mais do que informar o resultado dessas verificações, faz-se necessário demonstrá-las, o que será feito na sequência, com o suporte dos ANEXOS 1 e 2 (v. e-fls. 139/284). De uma forma geral, as infrações apontadas pela Fiscalização podem ser resumidas no quadro seguinte:

	IPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	TOTAL
"Principais" Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	37.803.649,99	11.913.127,36	2.182.002,58	528.303,55 *	184.866,02 *	52.611.949,50
Despesas Não-Necessárias em 2009 - "Principais" de Débitos Tributários que Transitaram pelos Resultados de Exercícios Anteriores	32.628.464,92	10.800.255,55	1.809.076,68	528.303,55 *	184.866,02 *	45.950.966,72
Exclusão Indevida em 2009 de Valores Referentes a "Principais" Contidos em Adições Transitórias e que Havia Transitado pelos Resultados de Exercícios Anteriores	5.175.185,07	1.112.871,81	372.925,90	0,00	0,00	6.660.982,78

* Os "principais" dos débitos tributários referentes a IRPJ e CSLL já tinham sido debitados em contas de resultado em períodos anteriores. Contudo, não poderiam ter sido considerados como dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ em 2009 por força do disposto nos §§ 2º e 6º, do art. 344, do Decreto nº 3.000/99. De forma que, a apresentação desses valores neste Quadro, embora dissonante, deve ser compreendida como um esforço de sintetizar o objeto das infrações discutidas nesta seção.

- 5) DÉBITOS DE IPI – Os padrões de contabilização de débitos de IPI estão exemplificados no **Anexo 1** do Relatório Fiscal (v. e-fls. 139/195). Os débitos de IPI levados ao parcelamento dizem respeito às competências dos seguintes exercícios financeiros, restando demonstrado pela Autoridade Fiscal que teriam sido contabilizados nos respectivos períodos em que incorridos.

	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
"Principais" de Débitos Referentes a IPI Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	R\$ 2.420.572,89	R\$ 2.124.753,76	R\$ 1.720.379,94	R\$ 15.231.852,99	R\$ 16.306.090,42	R\$ 37.803.649,99

Segundo a Autoridade Fiscal houve o cuidado, ainda, de examinar a ocorrência de uma hipótese sobre os valores desses "principais" no que diz respeito aos lançamentos de ofício que, em ocorrendo, poderia dar razão ao procedimento da Fiscalizada. É que, dependendo do lançamento de ofício efetuado, poderia ser que o valor do "principal" não tivesse sido lançado na contabilidade da empresa segundo o regime de competência e não tivesse reduzido as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Seria o caso, por exemplo, de um lançamento de ofício de valor tributável de IPI num caso de omissão de receita ou de aplicação incorreta da alíquota do IPI na venda. Em casos como tais, a contribuinte de direito teria assumido o ônus do tributo e, caso tal lançamento estivesse desde o início com exigibilidade suspensa, em discussão administrativa ou judicial, poderia ser que, em 2009, tal valor tivesse sido levado ao resultado pela primeira vez.

No entanto, verificando os processos em questão, a Autoridade Fiscal chegou à conclusão de que essa hipótese estaria excluída. É que os lançamentos de ofício efetuados contra a Portobello S/A, em relação ao IPI, tiveram como base a glosa de valores escriturados nos Livros de Registro de IPI (nos Demonstrativos de Créditos – Outros Créditos), conforme exemplo apresentado na **Figura 25** (v. e-fls. 118). De modo que não haveria o que se dizer sobre a fiscalizada ter assumido o ônus do tributo. Os débitos de IPI teriam sido calculados corretamente pela empresa (sobre a receita de venda e com as alíquotas corretas) e repassados na cadeia produtiva, sendo que apenas no momento de creditar-se a empresa o fez de forma indevida, creditando-se num valor maior do que o direito reconhecido pelo fisco.

Concluindo, segundo o relatado sobre os padrões de contabilização e apropriação de despesas de IPI e de redução desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Autoridade Fiscal afirma que os débitos de IPI em questão foram, todos eles, apropriados como despesas e deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos exercícios de competência. Verificados os LALUR referentes aos anos calendário 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 (fls. 794 e 795), teria sido confirmado pela Fiscalização a inexistência de adição desses valores nos respectivos anos calendário.

Assim conclui a Fiscalização que a Contribuinte teria infringido vários dispositivos legais (elencados no Relatório Fiscal e no Auto de Infração) ao reduzir das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2009 valores que já haviam transitado por resultados fiscais de exercícios passados, mediante apropriação indevida de despesas ou indevidas exclusões das bases de cálculo dos tributos em questão.

- 6) DÉBITOS DE PIS/COFINS – Os mesmos procedimentos de verificação foram adotados no caso dos débitos relativos ao PIS/COFINS, IRPJ e CSLL. Neste caso, a Fiscalização concluiu que os débitos de PIS/COFINS levados ao parcelamento da MP nº 470/09 competiriam, proporcionalmente, aos seguintes exercícios financeiros:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
"Principais" de Débitos Referentes a PIS Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	R\$ 1.167,79	R\$ 26.571,34	R\$ 17.812,34	R\$ 165.724,42	R\$ 161.650,01	R\$ 478.471,47	R\$ 704.346,69	R\$ 626.258,52	R\$ 2.182.002,58
"Principais" de Débitos Referentes a COFINS Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	R\$ 0,00	R\$ 44.208,63	R\$ 61.304,76	R\$ 757.095,78	R\$ 250.262,64	R\$ 2.161.164,12	R\$ 6.810.511,08	R\$ 1.828.580,35	R\$ 11.913.127,36

Conclui a Autoridade Fiscal que, conforme o relatado sobre os padrões de contabilização e apropriação de despesas com a Contribuição para o PIS e com a COFINS e de redução desses valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, teria restado comprovado que os débitos em questão, referentes a essas Contribuições, foram, todos eles, apropriados como despesas e deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos exercícios de competência. Foram verificados os LALUR referentes aos anos-calendário 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 (v. e-fls. 794 e 795), e confirmados a inexistência de adição desses valores nos respectivos anos calendário.

- 7) DÉBITOS DE IRPJ e CSLL - Entre os "principais" de débitos tributários deduzidos como despesas das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL em 2009 nos lançamentos contábeis da fiscalizada por conta do parcelamento referente à MP nº 470/09, foi verificada a existência da dedução do débito relativo a IRPJ no valor de R\$ 528.303,55, e da CSLL no importe de R\$184.866,02, conforme descrição nos quadros abaixo. Essa informação teria sido obtida a

partir da análise de planilha elaborada pela contribuinte como base da escrituração da empresa no tocante aos registros desses fatos, ou seja, a planilha “Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11.941 (original)”.

PARCELA DO	ORIGEM	PROCESSO	Imposto	Código	Competência	Principal	Multa	Juros	Encargo Legal	TOTAL
MP 470	PRE 90 Fase II	11516.002.480/2006-53	IRPJ	3551	out/02	528.303,55	105.660,71	538.394,15	235.169,04	1.407.527,45

PARCELA DO	ORIGEM	PROCESSO	Imposto	Código	Competência	Principal	Multa	Juros	Encargo Legal	TOTAL
MP 470	PRE 90 Fase II	11516.002.480/2006-53	CSLL	1804	out/02	184.866,02	36.973,20	188.396,96	82.291,25	492.527,43

- 8) **MULTAS DE OFÍCIO** - Nos procedimentos fiscais efetuados, a Autoridade Fiscal observou, também, infração consistente na dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 2009, de parcelas dos débitos incluídos no parcelamento da MP nº 470/09 referentes a valores de multas de ofício. As inclusões dessas parcelas de débitos tributários teriam sido efetuadas mediante apropriação de despesas ou mediante exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por ajustes fiscais. A prática de deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas com multas de ofício infringiria o disposto no § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, que define que as multas chamadas “não-compensatórias” ou “punitivas” não seriam dedutíveis na determinação do lucro real. Esse tipo de multa teria sido aplicada nos três processos abaixo descritos.

PROCESSO	Tributo	Principal	Multa de Ofício	Juros	Juros s. multa	Encargo Legal	TOTAL
11516.000.745/2006-89	IPI	32.628.464,92	24.471.348,69	25.810.579,30	10.089.537,07	0,00	92.999.929,98
13706.003.154/2003-17	COFINS	38.726,42	29.044,82	71.642,67	24.211,76	32.725,12	196.350,79
13706.003.160/2003-66	PIS	28.482,28	21.361,71	53.284,76	17.807,12	24.187,16	145.123,03

Com relação à parcela do débito referente à multa de ofício contida no processo 11516.000745/2006-89, a Contribuinte, corretamente, as teria adicionado para efeito das apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No tocante aos dois outros processos (13706.003154/2003-17 e 13706.003160/2003-66), não teria adotado o mesmo procedimento, reduzindo o valor dos tributos e contribuições devidos apurados e, consequentemente, os seus valores pagos. Constatada a irregularidade, conforme disposto no art. 841 do RIR/99, foram glosadas as despesas apropriadas.

- 9) **COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL** – A Fiscalização, neste ponto, contextualiza que teria demonstrado infrações que redundaram na redução do resultado das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em R\$ 101.998.230,78 [R\$ 101.998.230,78 = R\$ 45.950.966,72 (Inclusão de despesas não-necessárias ou indedutíveis) + R\$ 56.047.264,06 (Exclusões indevidas)], no ano calendário de 2009. Com a redução dessas bases de cálculo o sujeito passivo teria logrado modificar o resultado tributável que seria compatível com um lucro real no valor de R\$60.556.644,47, para uma situação de prejuízo fiscal no montante de R\$41.441.586,31 (o mesmo teria acontecido em relação à

CSLL). Este prejuízo fiscal (base negativa de CSLL) apurado com o cometimento de infrações, em 2009, teria sido utilizado para compensações, pela Fiscalizada, nas apurações dos resultados fiscais de 2010 a 2012, mediante a conversão em receita para efeito de pagamento de tributos e acessórios, nos termos do art. 81 da Lei nº 12.249/10, bem assim no cálculo das antecipações mensais estimadas. As compensações de prejuízos fiscais (bases negativas da CSLL) teriam ocorrido conforme o informado na **Tabela 13** (abaixo).

Tabela 13: Utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados indevidamente em compensações e conversão em receita

Ano		Compensações Indevidas de Prejuízos Fiscais	Compensações Indevidas de Bases de Cálculo Negativa da CSLL
2009	Geração Indevida de Bases Negativas	R\$ -41.441.586,31	R\$ -41.441.586,31
2010	Compensação em 31/12/2010	R\$ 5.043.079,99	R\$ 5.043.079,99
2010	Conversão em Receita em 30/06/2010	R\$ 9.564.949,65	R\$ 9.564.949,65
2011	Compensação em 31/12/2011	R\$ 7.783.876,72	R\$ 7.783.876,72
2012	Compensação em 31/12/2012	R\$ 19.049.679,95	R\$ 19.049.679,95
2013	Compensação em 31/12/2013	R\$ 0,00	R\$ 8.520.925,30
	Total das Compensações	R\$ 41.441.586,31	R\$ 49.962.511,61

Além de ter utilizado prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL apurados indevidamente em compensações e conversão em receita, a empresa fiscalizada, em 2013, teria compensado um valor de R\$ 8.520.925,30 relativo a uma suposta base de cálculo negativa de CSLL, valor este sem base em nenhum documento de controle. Afirma a Fiscalização que, quanto às demais ocorrências (apuração de bases de cálculo negativa de IRPJ e CSLL em 2009 e seu uso nos anos 2010 a 2012), todas podem ser acompanhadas na **Parte A** e na **Parte B** dos LALUR referentes a esses anos (v. e-fls. 796 a 801), contudo, no tocante à utilização do valor compensado a título de base de cálculo negativa em 2013, não haveria menção nenhuma no LALUR correspondente (v. e-fl. 801).

- 10) **REDUÇÃO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS** - A Contribuinte fiscalizada teria optado, em todos os anos auditados, pelo regime tributário de apuração do IRPJ e da CSLL de forma anual, o que implicaria o dever de efetuar pagamentos mensais por estimativa. Ditos pagamentos mensais por estimativa são antecipações de IRPJ e de CSLL devidos na apuração anual, sujeitos a ajustes, então, no final do período. Estas antecipações mensais são obrigatórias mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal e inexistam valores tributáveis concernentes a IRPJ e a CSLL, conforme dispõe a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Em todos os meses foram elaborados balancetes de redução ou suspensão do IRPJ e CSLL, conforme DIPJ acostadas ao processo (v. e-fls. 539/661). Considerando a apuração de infrações que teriam sido praticadas pela empresa, as quais ensejaram, conforme visto anteriormente, o recálculo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afetando os balancetes mensais, verificou a Autoridade

Fiscal que a Fiscalizada teria deixado de recolher ao erário valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL.

O levantamento dos valores devidos a título de multa isolada na empresa fiscalizada consta dos demonstrativos inseridos nos **Anexos 3 e 4** do Relatório Fiscal. Os valores referentes a estimativas a pagar de IRPJ apurados desta forma foram confrontados com os valores mensais declarados em DCTF, sendo assim apuradas as diferenças de base de cálculo para aplicação da multa isolada de 50%. De modo semelhante, o **Anexo 4** demonstra os cálculos das multas isoladas para a CSLL. As **Tabelas 15 e 16** (abaixo) resumem os valores das multas isoladas apuradas de acordo com os **Anexos** supracitados.

Tabela 14: Multas isoladas calculadas sobre estimativas ajustadas de IRPJ não pagas entre jan/2010 a dez/2012

	2010	2011	2012
Janeiro	88.937,91	70.499,63	175.400,47
Fevereiro	-	-	214.567,67
Março	16.907,59	-	212.374,86
Abril	35.652,32	-	238.803,27
Mai	112.848,88	-	57.621,71
Junho	-	-	208.571,74
Julho	101.561,96	134.246,82	417.655,68
Agosto	111.974,90	192.702,45	405.733,50
Setembro	-	207.912,13	335.599,65
Outubro	-	165.339,20	114.756,45
Novembro	21.084,03	239.993,19	-
Dezembro	74.081,39	-	-

Tabela 15: Multas isoladas calculadas sobre estimativas ajustadas da CSLL não pagas entre jan/2010 a dez/2012

	2010	2011	2012
Janeiro	32.017,64	28.156,94	65.939,17
Fevereiro	-	-	77.244,36
Março	6.086,73	-	76.454,94
Abril	12.834,83	-	85.969,18
Mai	40.625,60	-	20.743,82
Junho	-	-	75.085,83
Julho	36.562,30	48.328,86	150.356,04
Agosto	40.310,97	69.372,88	146.064,06
Setembro	-	74.848,36	120.815,88
Outubro	-	59.522,11	41.312,32
Novembro	43.590,25	86.397,55	-
Dezembro	14.910,27	-	-

Em linhas gerais foram estes os fatos arrolados pela Autoridade Fiscal em relação às infrações apuradas. Deixamos de reproduzir mais amiúde tudo o que consta do Relatório Fiscal haja vista a enorme quantidade de informações constante do mesmo e dos seus anexos. Em havendo necessidade, sugiro aos Ilustres Conselheiros que revisitem o referido documento, constante do processo às e-fls. 48/284.

O Auto de Infração foi objeto de impugnação por parte da Contribuinte, v. e-fls. 812/883, através do qual alega que:

1) Das infrações relativas à exclusão indevida de receitas tributáveis provenientes de benefícios fiscais

a) O valor de R\$49.335.874,75, excluído pela Impugnante na apuração do IRPJ e da CSLL do ano calendário de 2009 **se refere ao registro do IRPJ e da CSLL diferidos**, constituídos sobre o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL utilizados para extinção de débitos incluídos no parcelamento da MP 470/2009, haja vista que tais valores não poderiam ser incluídos no cômputo do lucro real, conforme determina a legislação vigente. Uma vez que os tributos diferidos já estavam constituídos em suas contas ativas, ou seja, já haviam sido em algum momento levados de IRPJ e CSLL diferidos do resultado para o ativo (D 157006 – Imposto de Renda s/ Crédito Tributário x C 367505 Imposto de Renda Diferida), o lançamento de transferência para Outras Receitas, nada mais é do que uma mera reclassificação contábil, por força de norma contábil e procedimentos de

auditoria. Cita a NPC nº 25, aprovada pela CVM (deliberação nº 273/1998) e o CPC nº 32.

Segundo tais normas, o tributo diferido quando realizado deve ser registrado em receita ou despesa e incluído no resultado do período, o que justificaria o lançamento de reclassificação em seu resultado, transferindo os valores de tributos diferidos para outras receitas. Em sendo o ativo fiscal diferido o reflexo contábil do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, que poderá ser futuramente recuperado, os lançamentos contábeis decorrentes de ativos fiscais diferidos devem ser neutros para fins fiscais, por expressa determinação legal (cita o art. 1º da Lei nº 9.316/96 e o art. 41, § 2º, da lei nº 8.981/95).

Assim, a exclusão efetuada pela Impugnante objetivou o atendimento à previsão legal de não computar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os registros referentes a esses tributos lançados no resultado de cada período, ou seja, atribuindo neutralidade para fins fiscais dos registros referentes aos próprios tributos apurados, sejam eles de natureza devedora ou credora.

b) Alega, ainda, que a exclusão é devida, pois não traduziria aumento de patrimônio. Aduz que a permissiva da MP 470/2009 não traduziu nenhum benefício fiscal para os contribuintes, mas sim uma previsão de modalidade de liquidação dos tributos devidos, que fossem incluídos no parcelamento. Assim, no caso em apreço, o pagamento com a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL não gerou qualquer acréscimo ao patrimônio da Impugnante.

c) Também defende que a exclusão seria devida pois estaria em consonância com as regras de ajuste de RTT, o que importaria dizer que devem ter seus efeitos neutralizados na apuração de IRPJ e de CSLL. Cita o CPC 32, que exigiria fosse efetuada a reclassificação contábil das contas relativas aos tributos diferidos, e o disposto na Lei nº 11.941/09, art. 15, que instituiu o RTT, e estabeleceu que os ajustes tributários decorrentes de novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 tivessem seus efeitos revertidos na apuração do IRPJ e da CSLL, buscando manter a sua neutralidade tributária.

d) Aduz também que a exclusão seria devida pois não haveria proibição para tal na legislação vigente. Cita o rol de exclusões previstas no art. 250 do RIR/99 que, no seu entendimento, seria meramente exemplificativo, de modo que comportaria o procedimento levado a efeito pela Impugnante. Assim, não caberia interpretação restritiva à norma adotada pela Fiscalização, pois tal proceder importaria em aumento da base de cálculo dos tributos para a Impugnante, violando o princípio da estrita legalidade tributária, importando em verdadeiro confisco por parte das Autoridades Fiscais (art. 150, incisos I e IV da CF). Cita também o art. 97 do CTN.

e) Também aduz que a glosa não poderia ser mantida em relação aos valores utilizados para abater os débitos em cobrança pela PGFN (R\$12.926.148,18

do total glosado), pois haveria discussão judicial a respeito da manutenção ou não da Impugnante no referido parcelamento, processo ainda pendente de julgamento e aguardando a apreciação de recurso especial perante o STJ (REsp nº 1462156/SC). Isso porque, caso não seja concedida a segurança pretendida, os débitos da PGFN que foram parcelados na MP nº 470/2009 serão novamente exigidos da Impugnante e os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas utilizados para liquidar os referidos débitos serão restabelecidos.

2) Das Infrações relativas à indevida dedução dos valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

- a) Segundo a Impugnante, as infrações apontadas neste ponto estariam relacionadas a um único fato, qual seja: **as deduções promovidas pela Impugnante em 2009 não estão relacionadas aos tributos em questão, mas sim a perdas/reversões dos créditos-prêmio de IPI, cuja natureza jurídica da operação não pode ser confundida com as conclusões a que chegaram os Ilustres Auditores Fiscais.** Após as glosas das compensações efetuadas pela RFB com a utilização dos créditos prêmio de IPI, a Impugnante foi obrigada a **(i)** restabelecer os débitos anteriormente extintos (pelas compensações), registrando os mesmos em um novo passivo e **(ii)** reconhecer a “perda ou reversão” temporária/definitiva dos créditos-prêmio de IPI próprios e os adquiridos de terceiros, registrando a respectiva perda ou reversão no resultado.
- b) **Créditos originários de ação judicial “Pré-90 Pólo Ativo”** - A Impugnante não fez qualquer dedução de tributos quando dos indeferimentos das compensações promovidas; **registrou, tão somente, a perda dos créditos-prêmio de IPI**, decorrentes da referida ação judicial, tendo em vista que tais créditos não puderam ser utilizados no passado e, tampouco, puderam ser registrados no ativo da empresa em 2009; como a Impugnante precisou adotar tal critério contábil, lançou as perdas a débito no resultado. A perda do crédito é valor dedutível do IRPJ e da CSLL. Logo, a dedução promovida pela Impugnante não diz respeito aos tributos parcelados na MP 470/2009; ela fez apenas o registro de um lançamento a débito no resultado em uma conta de “Encargos c/ Tributos” pela perda do crédito-prêmio de IPI que não poderia sofrer qualquer reflexo fiscal em contrapartida do passivo tributário (o qual tem origem nos tributos compensados).
- c) **Créditos originários de ação judicial “Pré-90 Fase II”** – Também neste caso não se mostra verídica a acusação de que a Impugnante teria deduzido/excluído indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2009, débitos de natureza tributária (principais dos tributos incluídos no parcelamento da MP 470/2009), no valor de R\$2.391.582,30, **haja vista que as deduções promovidas pela Impugnante têm natureza distinta de tributos, pois refere-se à reversão dos créditos-prêmio de IPI**, oriundos da ação judicial denominada Pré-90 Fase II. **Referido crédito seria próprio da Impugnante.**

Segundo a Impugnante, a cada tributo compensado com crédito prêmio de IPI próprio era feito um lançamento a resultado, registrando uma receita (recuperação de custo) pelo aproveitamento do referido crédito. Com a glosa das compensações, os débitos inicialmente “extintos” foram restabelecidos. Com a inclusão desses débitos no parcelamento da MP 470/2009, houve a necessidade de registrar novo passivo. Em contrapartida, a impugnante registrou a reversão do crédito-prêmio de IPI glosado (353508 – Encargos com Tributos). Aduz ainda que a conta contábil descrita erroneamente não tem o condão de alterar o procedimento levado a efeito pela Impugnante.

Importa esclarecer que, como os referidos créditos-prêmio de IPI ainda estão em discussão no Judiciário, a Impugnante não promoveu o restabelecimento do valor do crédito no seu ativo. Também neste caso, a exemplo do anterior, os R\$2.391.582,30 representam um ativo contingente, não passível de registro conforme determinam as normas contábeis já citadas (CPC 25, arts. 31 a 37).

- d) **Créditos originários de ação judicial “Pós 90 SIMAB”** – Este caso difere dos anteriores. Tais créditos foram adquiridos de terceiros, porém a Impugnante nunca figurou no pólo ativo da demanda judicial em comento. A demanda judicial restou inexitosa; por isso, desde 2007, a Impugnante já vinha restabelecendo seu passivo em contrapartida de conta de provisão no resultado e ainda vinha adicionando e controlando tais valores no LALUR. Com a glosa das compensações a Impugnante simplesmente transferiu os valores da conta passiva de provisão para contingência – crédito-prêmio IPI (247513), para a conta de parcelamento MP 470 – Curto Prazo (217521), conforme nota-se da figura colada abaixo, extraída da fl. 46 do Relatório Fiscal.

Quadro 9

30/11/2009	247513	PROVISÃO P/CONTINGÊNCIA - CRÉDITO PRÊMIO IPI PÓS	D	17.953.746,98	98.220.722,10	C	ACESÃO AO PARCELAMENTO DA MP 470 - COMPENSAÇÕES FEDERAIS PÓS 90 - AC
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C	17.953.746,98	98.220.722,10	C	ACESÃO AO PARCELAMENTO DA MP 470 - COMPENSAÇÕES FEDERAIS PÓS 90 - AC

Neste caso, o que se está deduzindo não é tributo, mas sim a perda do crédito-prêmio de IPI. Como a demanda judicial foi inexitosa, e assim não havia qualquer expectativa de recuperar os créditos no futuro, fica clara a perda definitiva do crédito prêmio de IPI, restando à Impugnante, apenas, a exclusão definitiva da provisão controlada na parte B do Lalur. Assim, tais valores foram excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2009, porque foi necessário registrar a perda dos créditos-prêmio de IPI, originários da ação judicial denominada Pós-90 SIMAB, cujos créditos são irre recuperáveis.

- e) Em resumo, os ajustes efetuados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram motivadas (a) pela reversão do crédito prêmio inutilizado temporariamente, (b) pela impossibilidade de registrar um ativo contingente (e oferece-lo à tributação) e (c) pelo registro da perda do

crédito-prêmio de IPI, tendo em vista a impossibilidade de aproveitamento futuro do referido crédito. Por isso, são absurdas as acusações da Fiscalização de que teria havido deduções em duplicidade ou exclusões indevidas dos tributos incluídos no parcelamento previsto na MP 470/2009.

- f) Assim, considerando que as premissas adotadas pela Fiscalização revelam-se absolutamente equivocadas, **restaria evidente o vício material que permeia os lançamentos fiscais**. O erro na identificação do critério material de incidência (correta subsunção do fato à norma) **gera um lançamento nulo por vício material**.
- g) As deduções efetuadas pela Impugnante estão em consonância com as regras contábeis, bem assim com o que determina a legislação tributária. As deduções promovidas pela Impugnante em 2009 decorreram de ajustes contábeis que não estavam sujeitos a qualquer reflexo fiscal (conforme o disposto no CPC 25, por exemplo). A natureza jurídica dos valores deduzidos (perda de crédito-prêmio de IPI e reversão dos créditos-prêmio de IPI) evidenciam que não se tratam de receitas, sujeitas à apuração do IRPJ. Também não se amoldam no conceito de despesas, sujeitas à análise das regras aplicáveis ao caso (arts. 299 e 300 do RIR).
- h) Não teria sido indicado pela Fiscalização o fundamento jurídico para a tributação reflexa da CSLL, o que fere o princípio constitucional da estrita legalidade tributária. Fato é que não há na legislação vigente da CSLL previsão dobre a necessidade de adição dos valores ora impugnados. Tal raciocínio afastaria as multas isoladas sobre as supostas bases estimadas de CSLL que deixaram de ser recolhidas.
- i) A conta contábil que registrou a perda e a reversão dos créditos-prêmio de IPI, recebeu, por equívoco, o título “Encargos com Tributos”. Assim, o simples fato de a Impugnante ter escriturado os valores na conta contábil denominada “Encargos com Tributos” não transforma os valores ali lançados em tributos, nem tampouco invalida os atos praticados e nem lhes retira o direito a não computar na base de cálculo do lucro real as perdas e a reversão dos ditos créditos. **O mais importante, no caso, é a verdade material dos fatos**.
- j) **Das infrações relativas à indevida dedução da multa de ofício** – A Impugnante não promoveu qualquer dedução de multa de ofício. As Autoridades Fiscais partiram da premissa equivocada de que a Impugnante teria deduzido os tributos que foram compensados com os créditos denominados de Pós-90 SIMAB. Logo, a análise equivocada dos fatos culminou com as autuações indevidas. Segundo a Impugnante, os valores autuados como sendo multas de ofício faziam parte do montante dos créditos-prêmio de IPI, irrecuperáveis, oriundos da referida ação judicial.
- k) **Compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL** – Com o cancelamento da autuação, haja vista o

disposto até aqui nas razões de defesa, referida infração deve ser igualmente excluída do lançamento. Com relação, especificamente, à glosa de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL do período de 2013 (R\$8.520.925,30), além de a Autoridade Fiscal não ter observado os saldos constantes do SAPLI, teria havido erro por parte da RFB quando da baixa do saldo acumulado a título de utilização no parcelamento da MP 470/2009. Segundo a Impugnante haveria, na verdade, um saldo de R\$20.262.256,07 passível de utilização em 2013. Dessa forma, a compensação de R\$8.520.925,30 possuiria suporte nos saldos acumulados existentes naquele período. Tais erros já teriam sido corrigidos pela RFB, conforme o demonstrativo atualizado do SAPLI juntado à impugnação (doc. 7).

- l) **Redução das estimativas mensais – multa isolada** – Referida multa não poderia ser exigida após o encerramento do ano calendário. Cita a Súmula CARF nº 82 e jurisprudência do TRF/4ª Região. Referida multa também não pode ser cumulada com a multa de ofício, pois representaria *bis in idem*. Cita precedentes do CARF.

O processo foi encaminhado para julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro que, em análise preliminar, determinou a baixa do processo em diligência através da Resolução nº 12.000.772 – 9ª Turma, de 17/03/2017. A referida Resolução (v. e-fls. 1.006/1.015) fez as seguintes considerações a respeito da Impugnação:

21. Para as três situações acima referidas (PÓS-90 SIMAB, Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II), a interessada não apresentou à autoridade autuante as alegações trazidas na impugnação, ou seja, tão somente após instaurado o contencioso administrativo é que procurou justificar não ter efetuado exclusões ou deduções indevidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ano-calendário 2009, mas apenas ter contabilizado perdas ou reversões de supostos créditos-prêmio de IPI que seriam dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

22. Para se poder firmar convicção a respeito das alegações apresentadas pela interessada, é preciso que o julgamento seja convertido em Diligência, para que o Fisco possa auditar a impugnante de forma a verificar a regularidade da aquisição, pela interessada, dos supostos créditos-prêmio de IPI de empresas ligadas, conforme informados pela impugnante (relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB, Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II), o oferecimento à tributação dos deságios decorrentes das referidas aquisições de créditos-prêmio de IPI (no que for pertinente), bem como a regular contabilização de cada uma das operações (constituição dos referidos créditos-prêmio de IPI, deságios na suposta aquisição dos créditos-prêmio de IPI e as supostas perdas e reversões de créditos-prêmio de IPI), todas relativas às ações de origem PÓS-90 SIMAB e Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II, conforme alegadas pela impugnante.

Diante de tais considerações foi requerido à Autoridade Administrativa competente diligenciasse no sentido de:

23.1. Cientifique a Interessada do inteiro teor desta Resolução e audite os registros contábeis e demais documentos comprobatórios juntados à Impugnação (fls.812 a 883) e anexos (fls. 884 a 1003), bem como de outros elementos que eventualmente vier a obter por meio desta Diligência, de modo a:

23.1.1. Verificar se houve a regular aquisição dos supostos créditos-prêmio de IPI informados pela impugnante, relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB, Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II e analisar a regularidade dos registros contábeis relacionados à constituição dos supostos créditos.

23.1.2. Verificar, no que for pertinente, se houve, de fato, o oferecimento à tributação dos deságios relacionados à aquisição dos supostos créditos-prêmio de IPI informados pela impugnante, relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB, Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase I.

23.1.3. Verificar a regularidade da contabilização das supostas perdas com créditos-prêmio de IPI relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB e Pré-90 Pólo Ativo.

23.1.4. Verificar a regularidade da contabilização das supostas reversões com créditos-prêmio de IPI relativos às ações de origem Pré-90 Fase II.

23.2. Apresentar parecer conclusivo acerca do item anterior (23.1), em especial sobre a regular aquisição dos supostos créditos-prêmio de IPI (relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB e Pré-90 Pólo Ativo), sobre o oferecimento à tributação do deságio decorrente da aquisição dos referidos créditos-prêmio de IPI (no que for pertinente) e sobre a dedutibilidade das supostas perdas/reversões de crédito-prêmio de IPI alegadas pela Impugnante.

23.3. Os esclarecimentos referidos nos itens 23.1 e 23.2 deverão ser detalhados por crédito-prêmio de IPI informado pela impugnante, relativos às ações de origem PÓS-90 SIMAB, Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II e acompanhados da documentação comprobatória que possa auxiliar o prosseguimento do julgamento.

23.4. Traga para os autos qualquer elemento, informação ou comentário, mesmo que não contemplado nos quesitos e considerações apresentados, mas que no seu entender seja relevante para um melhor resultado da diligência.

23.5. Cientifique a Interessada de todos os elementos que venham a ser carreados aos autos em função da diligência ora determinada, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar à Impugnação razões de defesa relacionadas ao resultado da diligência.

Em atendimento ao pedido de diligência, a Autoridade Administrativa apresentou o Relatório de e-fls. 1.026/1.100. Abaixo faço um resumo dos pontos mais importantes objeto do citado Relatório de Diligência.

22. A apuração fiscal ocorrida em 2014 levou à autuação, a qual fundamentou-se não só nas escritas contábeis e fiscais da ora diligenciada, mas, também, na documentação fundamentadora dessas escritas apresentada pela empresa. Ocorre que, flagrada no cometimento de infração relativa à redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante apropriação indevida de despesas com tributos e contribuições de exercícios financeiros anteriores,

alegou que, diferentemente do que foi apurado pela fiscalização, a substância material da redução das bases de cálculo corresponderia ao registro de perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio.

23. Entretanto, de acordo com o que ficará demonstrado ao longo das análises e nas conclusões da presente diligência, essas alegações são infundadas, simplesmente porque não houve perda alguma em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI passível de ser lícitamente apropriada pela diligenciada em 2009. Conforme ficará demonstrado ao longo dessa diligência, além de não ter havido, nem em 2009 e nem em momento algum até os dias atuais, perda alguma em relação a esses contratos, o que sempre existiu em relação aos mesmos, foi uma perspectiva de elevados ganhos.

24. Merece destaque, ainda, em relação ao procedimento fiscal realizado em 2014, acerca do procedimento fiscal de verificação da escrituração contábil no curso daquela fiscalização, que a ora diligenciada, em seu Termo de Encaminhamento de Documentos, de 18/08/2014 (fls. 485 a 490 do PAF nº 10983.721445/2014-78), opôs, injustificada e ilicitamente, resistência a apresentar os Livros relativos aos lançamentos em questão, o que retardou o acesso a essas informações em aproximadamente 2 meses, inviabilizando uma análise mais aprofundada sobre a escrituração contábil da empresa naquele momento e aumentando o risco de decadência da pretensão do Fisco.

25. Além disso, a forma inadequada e irregular de realizar a escrituração contábil da empresa dificultou sobremaneira a análise, uma vez que a quase totalidade dos lançamentos (senão todos) contidos nos Livros Diário da diligenciada encontravam-se, no período em questão, efetuados sob a forma de lançamentos de 4ª fórmula, os quais envolviam todos os fatos contábeis ocorridos ao longo de cada dia, gerando confusão nos lançamentos dos fatos contábeis e implicando em lançamentos contábeis que geralmente ocupavam 200, 300, 400 ou mais folhas de um livro.

26. Nesses lançamentos diários de 4ª fórmula, o lançamento de cada fato contábil não está informado sequencialmente (sendo que, por exemplo, a informação sobre o débito de um lançamento pode constar na folha 20 e as suas contrapartidas estarem nas folhas 377 e 420) e, também, agrava o problema, o fato de que nos livros não há informação sobre numeração identificadora dos lançamentos de cada fato contábil. A par disso, deve-se considerar ainda, para se ter ideia da dimensão do problema, que são estimadas em algo em torno de 110 mil o número de folhas dos Livros Diário e Razão referentes somente ao ano-calendário 2003, por exemplo.

27. Toda essa inadequação na escrituração contábil havia gerado dificuldades para a fiscalização no curso da ação fiscal (em 2014), assim como gerou dificuldades para a diligenciada no curso da diligência (em 2017-2018). Assim, a diligenciada recebeu o Termo de Início de Diligência em 15/09/2017 e, em 11/05/2018, portanto, quase oito meses depois do início da diligência, ainda estava tendo dificuldades para apresentar informações contidas na sua escrituração. Sendo que, como será demonstrado no presente Relatório Fiscal, muitas das informações contábeis solicitadas não foram apresentadas a contento.

3.1. PÓS-90 SIMAB

28. As verificações realizadas nesta diligência, observando o que foi demandado na Resolução 12.000.772 – 9ª Turma da DRJ/RJO, de 17/03/2017, visam verificar se houve, com relação aos créditos-prêmio de IPI relacionados aos fatos objeto da exigência tributária, sua regular aquisição, tributação dos deságios, contabilização das supostas perdas, assim como contabilização das supostas reversões de deságios.

29. A relação de créditos-prêmio de IPI utilizados sob a origem PÓS-90 SIMAB encontra-se no documento intitulado “Detalhamento dos Lançamentos Contábeis – PÓS-90 SIMAB” (fls. 154 a 157 do DDA). O valor total desses crédito-prêmio de IPI monta R\$ 6.660.930,31, os quais foram utilizados na compensação de débitos tributários referentes ao IPI, à Contribuição ao PIS e à Cofins em períodos de apuração compreendidos entre abril de 1998 e junho de 2002.

3.1.1. VERIFICAÇÃO DA REGULAR AQUISIÇÃO DOS CRÉDITOS-PRÊMIO

Aquisição dos créditos-prêmio

31. Os créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB foram adquiridos de acordo com os “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos IPI 007/2000, 008/2001 e 008B/2001” (fls. 108 a 116 do DDA). Considerando o conteúdo dos referidos contratos, os créditos-prêmio de IPI foram adquiridos nas condições resumidas no Quadro abaixo:

Data	Contrato	Crédito-Prêmio Cedido	% do Valor de Face a Ser Pago	Custo de Aquisição dos Créditos-Prêmio
24/10/2000	IPI 007/2000	R\$ 5.050.000,00	62%	R\$ 3.131.000,00
15/02/2001	IPI 008/2001	R\$ 1.400.000,00	78%	R\$ 1.092.000,00
15/02/2001	IPI 008B/2001	R\$ 400.000,00	78%	R\$ 312.000,00
	TOTAL	R\$ 6.850.000,00		R\$ 4.535.000,00

Pagamento dos créditos-prêmio

33. A diligenciada aduziu como prova dos pagamentos efetuados à SIMAB S/A, a planilha intitulada “Demonstrativo dos Pagamentos Feitos à SIMAB” (fls. 528). Esta planilha foi gerada com informações provenientes dos lançamentos contábeis no Livro Diário (fls. 530 a 563). Segundo informações contidas na planilha o valor total supostamente pago pelos créditos foi de R\$ 4.610.875,49. Os lançamentos indicados demonstram que parte do pagamento teria sido efetuado por meio de créditos na conta de ativo “111.02.500 – CAIXA E BANCOS” (R\$ 3.503.858,79), sendo que a outra parte teria sido realizada por meio de créditos na conta de ativo “112.01.751 – REFINADORA CATARINENSE S/A”, com o histórico “*quitação parcial de notas fiscais de serviços emitidas contra a Refinadora Catarinense*” (R\$ 1.107.016,70)

34. Para os efeitos dessa diligência, considerada a antiguidade dos lançamentos e, bem assim, considerada a suficiência de todos os demais elementos de prova existentes, entendemos desnecessário avançar sobre esta questão e, portanto, **aceitamos a comprovação de pagamentos efetuados a crédito da dita conta “CAIXAS E BANCOS”. Contudo, com relação aos pagamentos efetuados mediante créditos na conta “REFINADORA CATARINENSE S/A”, como a diligenciada não apresentou nenhum outro instrumento que relacionasse esta**

pessoa jurídica (Refinadora Catarinense S/A) aos contratos de aquisição de créditos-prêmio de origem PÓS-90 SIMAB, **não pudemos aceitar como comprovada essa fração dos supostos pagamentos.**

36. É de fundamental importância frisar a responsabilidade financeira da SIMAB S/A pelo sucesso da ação que pretendia o reconhecimento do direito sobre os créditos-prêmio transferidos. Nesse sentido, por exemplo, a Cláusula Oitava do “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários – Contrato IPI 007/2000” (fl. 109 do DDA) assim dispunha:

Figura 1: Recorte “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários – Contrato IPI 007/2000”

CLÁUSULA OITAVA

A CEDENTE continuará responsável financeiramente, até o valor máximo recebido neste contrato – **R\$ 3.131.000,00 (três milhões cento e trinta e um mil reais)**, quanto ao crédito ora transferido, até o TRÂNSITO EM JULGADO dos processos mencionados na cláusula 1ª, em última instância, com decisão favorável à CEDENTE.

À fim de garantir a CESSIONÁRIA de uma porventura cassação definitiva da liminar, mencionada na Cláusula 1ª, e/ou da possibilidade de anulação dos DCCs emitidos, a CEDENTE entrega à CESSIONÁRIA, neste ato, uma Nota Promissória devidamente avalizada pelos seus diretores antes qualificados, no valor de **R\$ 3.131.000,00 (três milhões cento e trinta e um mil reais)** vencimento à vista, vinculada ao presente contrato, que será cobrável caso a CEDENTE venha a perder em juízo, na última instância.

37. Os “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos IPI 008/2001 e 008B/2001” continham disposições no mesmo sentido nas suas Cláusulas Décima (respectivamente, fls. 112/113 e 116 do DDA). **Portanto, o registro da perda por parte da diligenciada na aquisição de créditos-prêmio só poderia ser reconhecido como legítimo a partir do momento em que, malsucedida a ação de reconhecimento do direito aos créditos-prêmio, a cedente (SIMAB S/A) se recusasse a indenizar a diligenciada/cessionária e a cobrança restasse efetivamente improfícua.** Como veremos na sequência, essa condição não era dada, não podia ser satisfeita, em 30/11/2009.

38. Além disso, como não poderia deixar de ser, a própria diligenciada informa que a responsabilidade sobre o sucesso na ação judicial sobre os créditos transferidos era da SIMAB S/A (fl. 1.974 do DDA). Inobstante esta afirmação, alega, em sua impugnação levada à DRJ/RJO, que os registros contábeis a débito em 30/11/2009, no valor de R\$ 6.690.930,31, diziam respeito a perdas suas (da diligenciada/cessionária) ocorridas em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI.

3.1.2. VERIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS DESÁGIOS NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

40. Em resposta ao questionamento formulado no item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06, acerca da comprovação da regularidade da tributação dos deságios na aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB, a diligenciada apresentou o demonstrativo intitulado “Quadro 2 – Comprovação da regularidade da tributação dos deságios – Pós-90 Simab” (fls. 1.970 e 1.971 do DDA).

Quadro 2 - Comprovação da regularidade da tributação dos deságios - Pós-90 Simab

Data	odigo_cont	Descrição da conta	D/C	Débito	Crédito	Histórico	Nº folha	Nº livro
01/11/2000	11304023	CREDITO DE IPI A RECUPERAR - SIMAB	D	5.050.000,00		Aquisição de crédito de IPI junto a Simab cfe. Contrato IPI 007/2000	4	206
01/11/2000	21509015	REFINADORA CATARINENSE SA (SIMAB	C		3.131.000,00	Aquisição de crédito de IPI junto a Simab cfe. Contrato IPI 007/2000	9	206
01/11/2000	71124507	DESAGIO SOBRE CREDITOS	C		1.919.000,00	Deságio apurado na aquisição de crédito de IPI junto a Simab cfe. Contrato IPI 007/2000	11	206
15/02/2001	11304008	CREDITO DE IPI A RECUPERAR - SIMAB	D	1.400.000,00		Aquisição de créditos tributários cfe. Contrato IPI 008/2001	204	207
15/02/2001	21509030	SIMAB SA	C		1.092.000,00	Aquisição de créditos tributários cfe. Contrato IPI 008/2001	204	207
15/02/2001	31909010	DESAGIO SOBRE CREDITOS	C		308.000,00	Deságio sobre aquisição de créditos tributários - Contrato IPI 008/2001	205	207
15/02/2001	11304008	CREDITO DE IPI A RECUPERAR - SIMAB	D	400.000,00		Aquisição de créditos tributários cfe. Contrato IPI 008/2001	204	207
15/02/2001	21509030	SIMAB SA	C		312.000,00	Aquisição de créditos tributários cfe. Contrato IPI 008/2001	204	207
15/02/2001	31909010	DESAGIO SOBRE CREDITOS	C		88.000,00	Deságio sobre aquisição de créditos tributários - Contrato IPI 008/2001	205	207

42. De posse de cópia da escrituração contábil, confrontamos os registros contábeis dos deságios com os registros contidos na escrituração fiscal dos Lalur e dos Lacs dos anos-calendário 2000 e 2001 (inseridos como arquivos não-pagináveis na fl. 794 do processo de exigência tributária – PAF nº 10983-721.445/2014-78), sendo que observamos que não houve exclusões referentes às receitas registradas. De modo que, segundo esta análise, verificamos que os deságios referentes aos créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB foram corretamente tributados no momento da sua ocorrência, nos anos-calendário 2000 e 2001.

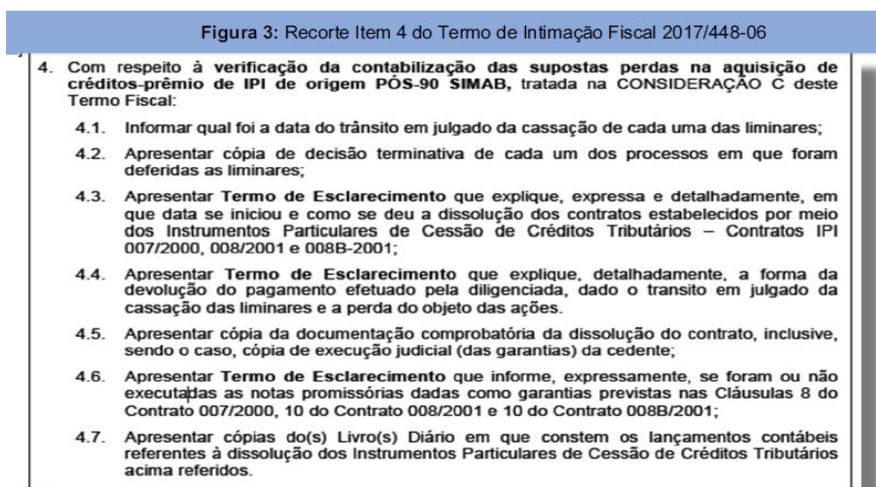
3.1.3. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS PERDAS COM CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

43. Com relação à possibilidade de contabilização de supostas perdas com créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB, temos que asseverar que não há nenhuma justificativa para registro de perdas dessa natureza em 30/11/2009, conforme pretende a diligenciada em sua impugnação levada à DRJ/RJO.

44. **Não existe nenhuma possibilidade lícita ou legítima para o registro contábil de perdas em 30/11/2009**, conforme pretende a diligenciada, **simplesmente porque a diligenciada, nessa data, objetivamente, não havia experimentado, suportado ou sofrido perda alguma: haja vista, primeiramente**, que os “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos IPI 007/2000, 008/2001 e 008B/2001” previam a responsabilidade da cedente (SIMAB S/A) sobre o insucesso na obtenção dos créditos cedidos e estabeleciam garantias (notas promissórias) a serem executadas em caso de descumprimento dos contratos; **haja vista que, em segundo lugar**, essas garantias não tinham sido executadas em 30/11/2009, conforme se pode deduzir pela omissão da diligenciada em prestar esclarecimento especificamente sobre este ponto (item 4.6 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06); **haja vista, em terceiro lugar**, que as primeiras iniciativas para recuperar os valores pagos pela diligenciada/cessionária à cedente, referentes aos contratos de aquisição de créditos-prêmio, tomaram lugar em 25/08/2010 (portanto, quase um ano após o suposto reconhecimento da perda), **e, ademais**, as ações judiciais de cobrança pertinentes só foram ser promovidas pela diligenciada no ano de 2015 (portanto, posteriormente ao momento da fiscalização em 2014 e quase 6 anos após o suposto reconhecimento de perda); **haja vista, sobretudo**, que as ações que pleiteavam o direito aos créditos-prêmio de IPI sob esta origem (SIMAB) só transitaram em julgado em desfavor da cedente em 17/09/2012; **e, haja vista, por fim**, que pelas ações de cobrança promovidas pela diligenciada/cessionária, há pretensão nos pedidos nelas inseridos de obter ganhos adicionais referentes a esses contratos.

45. Com respeito a esses alegados registros de perdas na aquisição de créditos-prêmio de IPI ocorridos em 30/11/2009, especialmente sobre a impossibilidade

de seu reconhecimento, devem ser verificadas as requisições de informação e documentos contidas no item 4 (e seus subitens) do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06 (fl. 514 do DDA), adiante transcritas no recorte.



47. Como se pode notar, as solicitações de informações contidas no item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06 eram todas absolutamente objetivas. Contudo, a diligenciada optou por não responder objetivamente aos quesitos formulados, preferindo respondê-los de uma forma “sintética” ou, melhor dizendo, vaga, deixando de acentuar vários pontos importantes para o esclarecimento da questão. Esses pontos, no entanto, podem ser deduzidos dessa opção pela apresentação vaga.

48. Então, no **item 4.1**, a solicitação era para que fosse informada a data do trânsito em julgado da cassação de cada uma das liminares. A data do trânsito em julgado consta na Cláusula Oitava do “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários – Contrato IPI 007/2000” (fl. 109 do DDA) - com correspondentes também nos demais Contratos -, sendo considerada o marco para o início da cobrança da cedente pela cessionária (vide recorte a seguir).

49. Embora tenha informado em seu Termo de Esclarecimento que a data de trânsito em julgado fora 07/10/2012, vasculhando entre os documentos trazidos, verificamos que a diligenciada apresentou a sentença da Ação em Procedimento Ordinário, Processo nº 0301645-97.2015.8.24.0072, da 2ª Vara Cível da Comarca de Tijucas – SC (fls.1.843 a 1.846 do DDA), que relata a data de **17/09/2012 como a data de trânsito em julgado das referidas ações**. Portanto, o trânsito em julgado ocorreu aproximadamente 2 anos após o suposto reconhecimento das despesas pela diligenciada, em **30/11/2009!!** (Só para se destacar, mesmo com o trânsito em julgado em desfavor da cedente, não seria o caso de a diligenciada registrar contabilmente perdas decorrentes desse contrato, uma vez que a cedente se responsabilizava pelo insucesso da ação).

50. Considerada a informação obtida em resposta ao item 4.1, tornou-se desnecessária a informação do item 4.2 do Termo de Intimação Fiscal 2017/448-06. Com respeito ao item 4.3., o que foram solicitados eram esclarecimentos que explicassem, expressa e detalhadamente, em que data se iniciou e como se deu a dissolução dos “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos IPI 007/2000, 008/2001 e 008B/2001”. Apesar de não explicar detalhadamente a forma como se deu a dissolução dos contratos

- se houve uma tentativa de autocomposição -, mencionou a sua iniciativa de exigir a devolução dos valores supostamente pagos mediante a promoção da Notificação- Cautelar nº 072.003709-9, **somente em 27/08/2010**, perante o Juízo de Direito da 1ª Vara Cível da Comarca de Tijucas – SC (fls. 602 a 654 do DDA)

51. Acerca da resposta ao item 4.3 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06, o que se tem a destacar é que a Notificação Judicial promovida pela diligenciada, primeira iniciativa para reaver os valores pagos em razão dos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB, foi iniciada em **27/08/2010**, logo, quase um ano após o suposto reconhecimento contábil de despesas referentes aos contratos de aquisição desses créditos, que ocorreu em **30/11/2009**.

52. Os itens 4.4 a 4.7 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06 requisitam explicações sobre a dissolução dos “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos IPI 007/2000, 008/2001 e 008B/2001”, que poderiam ter implicado o reconhecimento de perdas referentes a esses contratos em 30/11/2009. Nesse sentido, solicita esclarecimentos sobre os pagamentos efetuados em devolução e sobre eventual execução das garantias contratuais (notas promissórias), bem assim requisita a apresentação da documentação correspondente à dissolução dos contratos e cópias dos registros contábeis dos fatos em questão.

53. Sobre este ponto a diligenciada informa unicamente que, após ter ingressado com a Notificação Judicial citada nos parágrafos anteriores, *“depois de transitado em julgado a questão junto ao STJ (17/10/2012) (sic, 17/09/2012), bem assim depois de resolvida reclamação intentada pela SIMAB perante do (sic) STF, a Portobello promoveu os seguintes instrumentos de cobrança já destacados: 0301645-97.2015.8.24.0072 e 0301644-15.2015.8.24.0072.”*

54. De modo que, depreende-se das informações prestadas pela diligenciada, que o modo de dissolução dos contratos de aquisição de crédito-prêmio de IPI foi contencioso, pela via judicial, e que a contenda envolvendo o objeto desses contratos se faz sob a forma de dois processos judiciais:

Processo	Foro	Inicial	Objeto
0301644-15.2015.8.24.0072	2ª Vara Cível da Comarca de Tijucas – SC	28/09/2015	Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contratos 008/2001 e 008B/2001
0301645-97.2015.8.24.0072			Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários – Contrato IPI 007/2000

55. Assim, a diligenciada informa que as ações de cobrança relativas aos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB só foram iniciadas em **28/09/2015**, **por conseguinte, quase 6 anos após os alegados registros de reconhecimento de perdas com esses negócios**.

56. E, ainda, segundo o que consta nos excertos trazidos pela diligenciada, **essas ações de cobrança continuam em curso na presente data**. Por exemplo, na Certidão de 16/02/2018 inserida na ação nº 0301645-97.2015.8.24.0072 (fl. 1.878 do DDA) se certifica que os autos foram remetidos ao Segundo Grau de Jurisdição.

58. Portanto, ainda hoje se está discutindo se há ou não o reconhecimento da perda (com grande probabilidade de se reconhecer que não houve perda

alguma), e, assim, em **30/11/2009**, não havia justificativa nenhuma para o reconhecimento de despesas por perdas nos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB, as quais efetivamente inexistiam. Então, pelo contrário, com o advento do parcelamento e refinanciamento promovido pela Medida Provisória nº 470/09, havia uma perspectiva muito clara de ganho para a Portobello S/A (ora, PBG S/A), perspectiva esta que acabou se transformando em uma pretensão judicial de ganho em relação aos referidos contratos, conforme demonstra o Quadro abaixo.

59. A perspectiva (existente em 30/11/2009) e posterior pretensão de ganho (promovida em 28/09/2015) provinha do fato de se poder exigir, da cedente (SIMAB S/A), indenização dos valores pagos corrigidos monetariamente e com juros de mora (ganho de correção e juros de mora ativos), enquanto, os juros cobrados pelo fisco (juros passivos), incorridos pelo uso indevido dos créditos-prêmio, foram quase que totalmente exonerados pela opção, realizada pela diligenciada, de aderir a parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 470/09.

60. Para se ter uma ideia da perspectiva de ganho existente para a empresa no momento da efetivação do parcelamento, em 30/11/2009, deve ser considerada a seguinte situação. Por causa das exonerações previstas na Medida Provisória nº 470/09, a diligenciada obteve um desconto de 90% (noventa por cento) dos juros incidentes sobre os débitos referentes aos aproveitamentos de créditos-prêmio de origem PÓS-90 SIMAB. Então os juros passivos incidentes sobre esses débitos, que montavam àquela data R\$8.808.101,59, foram reduzidos para R\$842.993,17. A diligenciada não repassou para a cedente (SIMAB S/A) - pois não havia cláusula contratual que previsse essa questão - as vantagens obtidas no parcelamento. Então, em caso de insucesso nas ações judiciais que visavam o reconhecimento do direito ao crédito-prêmio de IPI, abria-se a perspectiva para a diligenciada de beneficiar-se das exonerações previstas na Medida Provisória nº 470/09 (como, de fato, se beneficiou) e, ao mesmo tempo, exigir da cedente (como, de fato, veio a exigir em agosto de 2015), a título de indenização no momento da cobrança, a correção monetária mais a taxa de juros legal de 1% ao mês.

62. Voltamos a enfatizar. A consideração de ganho ou perda nesses contratos não deve levar em conta eventuais lançamentos fiscais (multas e acréscimos), tendo em vista que não fazia parte do objeto desses contratos a responsabilização da cedente pela utilização inadequada ou ilícita, por parte da cessionária, dos supostos créditos-prêmio cedidos e transferidos. O uso inadequado dos supostos créditos-prêmio adquiridos era responsabilidade exclusiva da cessionária e não tinha relação nenhuma com os Contratos, **é dizer, o mal-uso dos créditos ocorreu por conta e risco da diligenciada/cessionária e não pode nem deve ser levado à conta dos contratos em questão.**

63. E, sendo assim, **em 30/11/2009, não havia nenhuma perda efetiva, nem sequer perspectiva de perda em relação a esses contratos para a diligenciada/cessionária**, pelo contrário, as perspectivas eram as seguintes: **ou a diligenciada receberia os créditos-prêmio adquiridos no trânsito em julgado favorável das ações que visavam o reconhecimento do direito aos créditos-prêmio, ou receberia a indenização prevista nos contratos com a SIMAB S/A, que, conforme descrevemos, seria bastante vantajosa.**

64. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar perdas provenientes do “Instrumentos Particulares de Cessão de Créditos Tributários– Contratos IPI 007/2000, 008/2001 e 008B/2001” (o que se admite apenas para efeitos de responder às alegações infundadas da diligenciada), seus conteúdos estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

3.1.4. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS REVERSÕES DE DESÁGIOS

65. O que se discorreu na seção imediatamente anterior (3.1.3.) acerca da impossibilidade contábil de se reconhecer perdas relacionadas aos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB em 30/11/2009, se aplica à verificação da contabilização das supostas reversões de receita oriundas dos deságios apropriados em razão da utilização dos créditos-prêmios de IPI adquiridos.

66. Em outras palavras, não poderia haver reconhecimento de reversão de receitas com deságios nesses contratos, em 30/11/2009, em face ao fato de que não tinha havido até aquela data nenhum fato contábil relativo aos contratos que justificasse a reversão de receitas, ou seja, os contratos estavam em plena e tranquila vigência, uma vez que as ações de cobrança vieram a ter início apenas em 28/09/2015 e estão em tramitação ainda na presente data.

67. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar reversões de receitas provenientes de deságios (o que se admite apenas para efeitos de responder às alegações infundadas da diligenciada), seus conteúdos estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

3.2. PRÉ-90 PÓLO ATIVO

68. As verificações realizadas nesta diligência, observando o que foi demandado na Resolução 12.000.772 – 9ª Turma da DRJ/RJO, de 17/03/2017, visam verificar se houve, com relação aos créditos-prêmio de IPI relacionados aos fatos objeto da exigência tributária, sua regular aquisição, tributação dos deságios, contabilização das supostas perdas e contabilização das supostas reversões de deságios.

69. A relação de créditos-prêmio de IPI utilizados sob a origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO encontra-se no documento intitulado “Detalhamento dos Lançamentos Contábeis – PRÉ-90 POLO ATIVO” (fls. 231 a 252 do DDA). O valor total desses créditos-prêmio de IPI monta R\$ 43.560.560,13, os quais foram utilizados na compensação de débitos tributários referentes ao IPI, à Contribuição ao PIS e à Cofins em períodos de apuração compreendidos entre dezembro de 2002 e novembro de 2004.

3.2.1. VERIFICAÇÃO DA REGULAR AQUISIÇÃO DOS CRÉDITOS-PRÊMIOS

Aquisição dos créditos-prêmio

71. Os créditos-prêmio de IPI em questão foram adquiridos de acordo com o “Instrumento Particular de Cessão de Direitos” e seus sete (07) Aditivos (fls.

212 a 230 do DDA). De acordo com o que informamos no parágrafo 69, o valor total do crédito-prêmio de IPI em questão, utilizado com a origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO, monta R\$ 43.560.560,13. A forma como os créditos-prêmio foram irregularmente¹⁴ utilizados consta, também, na planilha intitulada “Detalhamento dos Lançamentos Contábeis – PRÉ-90 PÓLO ATIVO” (fls. 231 a 252 do DDA). Os lançamentos contábeis, base das informações contidas na planilha, encontram-se relacionados nas cópias dos Livros Diário aduzidas pela diligenciada (fls. 386 a 571 do DDA).

Pagamento dos créditos-prêmio

72. A diligenciada trouxe, como suposta prova dos pagamentos à REFINADORA CATARINENSE S/A, a planilha intitulada “Pagamentos efetuados a Refinadora Catarinense – Pós-90 Polo Ativo” (fls. 1.718 a 1.719 do DDA). Esta planilha foi gerada com informações provenientes de parte das pernas credoras dos lançamentos contábeis, cujas cópias dos Livros Diário, referentes apenas à contrapartida a crédito dos lançamentos contábeis, foram apresentadas (fls. 1.881 a 1.965 do DDA).

73. Segundo informações contidas na planilha, o valor total supostamente pago pelos créditos foi de R\$ 40.906.276,15. Os lançamentos indicados demonstram que parte do pagamento teria sido efetuado mediante créditos em subcontas da conta sintética “100500 – DEPÓSITOS BANCÁRIOS A VISTA” (R\$ 31.912.274,47), parte teria sido recebido sob a forma de desconto a crédito da conta analítica “35005 – DESCONTOS RECEBIDOS” (R\$ 994.001,68) e, finalmente, parte teria sido realizada mediante transferência de crédito da Refinadora Catarinense S/A para Portobello Participações Cerâmicas, conforme contrato que não foi apresentado a esta fiscalização, pelo que teria sido creditada a conta “CAPITAL SOCIAL” (R\$ 8.000.000,00).

74. Acerca da explicação da forma de pagamento dos créditos-prêmio de IPI adquiridos com a origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO, podemos afirmar que há uma séria incongruência. A dita incongruência diz respeito aos valores informados, na planilha apresentada pela diligenciada, para os pagamentos dos créditos adquiridos e para os deságios. Segundo consta nos assentamentos contábeis da fiscalizada, foi adquirido um total de R\$ 43.560.560,13 em créditos-prêmio de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO. Na aquisição desses créditos-prêmio, esse valor foi debitado em três contas do passivo (tributos a pagar)¹⁵, tendo esses lançamentos, como contrapartidas, créditos numa conta de passivo que registrava a obrigação de pagar pelos créditos-prêmio adquiridos (“241001 – EMPRÉSTIMOS CONTROLADAS E COLIGADAS - REFINADORA CATARINENSE S/A”), no valor de R\$ 29.806.033,10, e, também, créditos em uma conta de resultado que registrava a apropriação de receitas com deságios (“345001 – OUTRAS RECEITAS – CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS”), no valor de R\$ 13.754.527,03.

75. Por isso, a incongruência diz respeito ao fato de a diligenciada ter trazido, como provas de pagamento dos créditos-prêmio adquiridos, relação de lançamentos contábeis que informam pagamentos superiores (R\$ 40.906.276,15) aos que deveriam ter sido feitos (R\$ 29.806.033,10). Nesse sentido, lembrando as informações contidas no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, deve ser realçado que a aquisição dos créditos-prêmio de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO não é o único negócio da diligenciada com a

REFINADORA CATARINENSE S/A envolvendo cessão e transferência de créditos-prêmio de IPI.

76. De sorte que, a tentativa de comprovação ficou totalmente comprometida e frustrada, tendo em vista a flagrante confusão na apresentação de lançamentos contábeis sobre pagamentos efetuados por conta da aquisição dos créditos-prêmio de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO e da aquisição de créditos-prêmio de outras origens.

77. Assim, constatamos que a diligenciada não juntou documentos que informassem **adequadamente a forma como foram pagos os créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO.**

Responsabilidade por infrações tributárias

78. Uma observação importante **sobre o objeto** do “Instrumento Particular de Cessão de Direitos”, assim como **sobre a responsabilidade da cedente**, é que, consta, expressamente, nesse contrato, a menção de que a cedente transferia totalmente a responsabilidade sobre o uso dos direitos conferidos pela ação judicial da qual passou a ser parte (tomou o polo ativo) a cessionária (diligenciada). **Portanto, eventuais perdas econômicas decorrentes de lançamentos de ofício (multas e seus consectários) não se incluíam no objeto do negócio jurídico estabelecido, não se incluíam no rol de responsabilidades da cedente e, assim, não poderiam ser consideradas perdas vinculadas ou oriundas desses Contratos.**

79. Como se vê, a cedente transferiu um ativo contingencial (prováveis direitos em ação judicial em curso), que por não ter transitado em julgado, não ser nem líquido nem certo, continha riscos os quais também transferia para a cessionária nos termos do art. 524 da Lei nº 10.406/02 (o Código Civil).

Art. 524. A transferência de propriedade ao comprador dá-se no momento em que o preço esteja integralmente pago. Todavia, pelos riscos da coisa responde o comprador, a partir de quando lhe foi entregue.

80. Assim, eventuais perdas por utilização ilegal dos direitos decorrentes da ação judicial em questão não estão relacionadas ao “Instrumento Particular de Cessão de Direitos”, porque, simplesmente, a responsabilidade da cedente pelo uso inapropriado dos direitos transferidos pelo referido instrumento não faz(ia) parte do objeto desse contrato.

3.2.2. VERIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS DESÁGIOS NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

81. Em resposta ao questionamento formulado no item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448-06, acerca da comprovação da regularidade da tributação dos deságios na aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO, a diligenciada apresentou uma planilha (arquivo pdf) intitulada “Item 11 – Detalhamento dos lançamentos contábeis – Pré-90 Polo Ativo” (fls. 289 e 311 do DDA).

Figura 9: Item 11 – Detalhamento dos lançamentos contábeis – Pré-90 Polo Ativo” (fls. 289 e 311 do DDA)

Item 11 - Detalhamento dos lançamentos contábeis - Pré-90 Polo Ativo											
Processo	Origem	Tributo	Competência	Principal	Data	Cod. Conta	Descrição conta	D/C	Valor débito	Valor crédito	Histórico
1818.000.740200689	PRÉ-90 POLO ATIVO	IPI	1º Dec 1990/2002	776.523,64	20/12/2002	217502	IPI	D	776.523,64		COMPENSAÇÃO DO IPI DO 1.º DEC. DE DEZ/02, COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N.º 87.0000.645-9 DA 16ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO.
	PRÉ-90 POLO ATIVO				20/12/2002	345001	CREDITOS TRIBUTARIOS	C		776.523,64	COMPENSAÇÃO DO IPI DO 1.º DEC. DE DEZ/02, COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N.º 87.0000.645-9 DA 16ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO.
	PRÉ-90 POLO ATIVO				02/01/2003	345001	CREDITOS TRIBUTARIOS	D	615.919,56		IPI do 1º decêndio de dez 2002 compensado com credito IPI reclassificado.
	PRÉ-90 POLO ATIVO				02/01/2003	241001	REFINADORA CATORINENSE S/A	C		615.919,56	IPI do 1º decêndio de dez 2002 compensado com credito IPI do processo 1998.34.00.029022 da 6ª Vara da Justiça Federal em Brasília, com transito em julgado.
	PRÉ-90 POLO ATIVO				02/01/2003	241001	REFINADORA CATORINENSE S/A	D	115.484,92		ajuste no valor do empréstimo IPI do 1º decêndio de dez 2002 compensado com credito IPI do processo 1998.34.00.029022 da 6ª Vara da Justiça Federal em Brasília, com transito em julgado.
	PRÉ-90 POLO ATIVO				02/01/2003	345001	CREDITOS TRIBUTARIOS	C		115.484,92	ajuste IPI do 1º decêndio de dez 2002 compensado com credito IPI reclassificado.

83. De posse de cópia da escrituração contábil, confrontamos os registros contábeis dos deságios com os registros contidos na escrituração fiscal dos Lalur e dos Lacs dos anos-calendário 2002 a 2004 (inseridos como arquivos não-pagináveis na fl. 794 do processo de exigência tributária – PAF nº 10983-721.445/2014-78), sendo que observamos que não houve exclusões referentes às receitas registradas. De modo que, segundo esta análise, observamos que os deságios referentes aos créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO foram corretamente tributados no momento da sua ocorrência, nos anos-calendário 2002 a 2004.

3.2.3. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS PERDAS COM CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

84. Com relação à possibilidade de contabilização de supostas perdas com créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 POLO ATIVO, temos que asseverar que **não há nenhuma justificativa para registro de perdas dessa natureza em 30/11/2009**, conforme pretende a diligenciada, em sua impugnação levada à DRJ/RJO.

85. **Não existe nenhuma possibilidade para o registro contábil de perdas relativas ao contrato de aquisição de créditos-prêmio de IPI em 30/11/2009, conforme pretende a diligenciada**, simplesmente porque a diligenciada, nessa data, objetivamente, **não havia perdido nada, haja vista** que os créditos-prêmio de IPI, adquiridos de acordo com o “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Direitos” e seus sete (07) Aditivos, de 22/07/2002, dizem respeito à **Ação de Execução (Liquidação por Artigos) nº 1998.34.00.029022-4, da 6ª Vara Federal do Distrito Federal**, cujo objeto é executar os direitos conhecidos na Ação Declaratória nº 84.0020120-5 (mencionada naquele Instrumento), ação de execução esta que, segundo informações da diligenciada, estava à época da autuação, **e ainda hoje está, em andamento, sendo que a diligenciada estima receber mais de R\$ 162.000.000,00 referentes a esses créditos**, conforme informação constante no Termo de Esclarecimento (fl. 1.975), destacada no recorte abaixo.

Figura 10: Termo de Esclarecimento PRÉ-90 POLO ATIVO (fl. 1.975 do DDA)

Item 8.1 – A Companhia informa que o processo judicial nº 1998.34.00.029022-4 está em carga com a Fazenda Nacional desde o dia 09 de fevereiro de 2018, conforme movimentação processual ora anexa, o que impede de atender a diligência.

Item 8.2 - O ativo contingente refere-se ao processo judicial 1998.34.00.029022-4 que também trata do reconhecimento de benefícios fiscais intitulados 'crédito-prêmio do IPI', que já teve sua liquidação de sentença transitada em julgado em março de 2015. A Companhia já está promovendo a execução de sentença, tendo o juiz da causa determinado à contadoria judicial que se pronunciasse sobre a correta aplicação dos critérios definidos em liquidação de sentença para posterior homologação do valor devido ('quantum'). A contadoria judicial da Justiça Federal pronunciou-se no sentido de ratificar os cálculos apresentados pela Companhia, pois "está em conformidade com a sentença". O valor foi apurado em R\$ 162.000.000,00 (cento e sessenta e dois milhões de reais), base novembro de 2017.

86. Há uma série de detalhes envolvendo o resultado dessa Ação de Execução (Liquidação por Artigos) nº 1998.34.00.029022-4, entretanto, grosso modo, o crédito-prêmio adquirido, entre 2002 e 2004, por aproximadamente R\$ 43 milhões, refletiu-se, em novembro de 2017, num montante a receber da União pela diligenciada, no valor de R\$ 162 milhões.

87. Por conseguinte, não havia, em 30/11/2009, nenhuma razão para registro de perdas concernentes ao "Instrumento Particular de Cessão de Direitos", seja porque não havia se efetivado nenhuma perda (a ação judicial continuava em andamento), seja porque havia naquele momento (assim como há hoje) uma perspectiva de efetivo ganho na aquisição dos créditosprêmio em questão.

88. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar perdas provenientes do "Instrumento Particular de Cessão de Direitos" (o que se admite apenas para efeitos de responder às alegações infundadas da diligenciada), seu conteúdo estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

3.2.4. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS REVERSÕES DE DESÁGIOS

89. O que se discorreu na seção imediatamente anterior (3.2.3.) acerca da impossibilidade contábil de se reconhecer perdas relacionadas aos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO em 30/11/2009, se aplica à verificação da contabilização das supostas reversões de receita oriundas dos deságios apropriados em razão da utilização dos créditos-prêmios de IPI adquiridos.

90. Em outras palavras, não poderia haver reconhecimento de reversão de receitas com deságios nesse contrato, em 30/11/2009, face ao fato de que a situação prevista no contrato não havia se perfectibilizado, sendo que não havia sequer expectativa de ocorrência de um suporte fático que justificasse a reversão de deságios contabilizados em razão dos créditos-prêmio adquiridos relacionados à Ação de Execução (Liquidação por Artigos) nº 1998.34.00.029022-4. Pelo contrário, o que havia era uma forte perspectiva de ganhos adicionais, de acréscimo de receitas provenientes desse contrato.

91. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar reversões de receitas provenientes de deságios (o

que se admite apenas para efeitos de responder às alegações infundadas da diligenciada), seus conteúdos estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

3.3. PRÉ-90 FASE II

92. As verificações realizadas nesta diligência, observando o que foi demandado na Resolução 12.000.772 – 9ª Turma da DRJ/RJO, de 17/03/2017, visam verificar se houve, com relação aos créditos-prêmio de IPI relacionados aos fatos objeto da exigência tributária, sua regular aquisição, tributação dos deságios, contabilização das supostas perdas e contabilização das supostas reversões de deságios.

93. A relação de créditos-prêmio de IPI utilizados sob a origem PRÉ-90 FASE II encontra-se no documento intitulado “Detalhamento dos Lançamentos Contábeis – PRÉ-90 FASE II” (fls. 197 e 198 do DDA). O valor total desses créditos-prêmio de IPI monta R\$ 2.391.582,30, os quais foram utilizados na compensação de débitos tributários referentes à Contribuição ao PIS, à Cofins, ao IRPJ e à CSLL nas competências relativas a outubro e novembro de 2002.

94. A verificação da regular escrituração dos créditos-prêmio de IPI no Livro Diário foi efetuada por amostragem, sendo que, conforme se pode observar no documento intitulado “Detalhamento dos Lançamentos Contábeis – PRÉ-90 FASE II” (fl. 197 e 198 do DDA), a diligenciada não conseguiu indicar na sua escrituração contábil os lançamentos correspondentes a uma parcela desses créditos-prêmio correspondente a R\$ 873.988,04 (36,54 %).

Figura 11: Recorte Detalhamento dos Lançamentos contábeis (fl. 197 do DDA)

PRÉ-90 FASE II

Termo de Intimação nº 217/048-01

Item 9.1 – Complemento do Quadro 3 – Pré-90 Fase II

Processo	Origem	Tributo	Competência	Débitos incluídos	Principal	Data	Cont. Contábil	Descrição conta	DTC	Valor débito	Valor crédito	Relatório	af. Débito	af. Crédito	af. Débito	af. Crédito
1515.002.480/2006-53	PRÉ-90 Fase II	CSLL	Outubro de 2002	184.856,02	184.856,02	25/11/2002	217009	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	D	184.856,02		COMPENSAÇÃO DO CSLL COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO		992	235	
						25/11/2002	345001	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	C		184.856,02	COMPENSAÇÃO DO CSLL COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO		993	235	
1515.002.480/2006-53	PRÉ-90 Fase II	PIS	Outubro de 2002	143.253,72	143.253,72	14/11/2002	217009	PIS	D	143.253,72		COMPENSAÇÃO DO PIS COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO		942	237	
						14/11/2002	345001	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	C		143.253,72	COMPENSAÇÃO DO PIS COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO		188	237	
1515.002.480/2006-53	PRÉ-90 Fase II	PIS	Novembro de 2002	155.640,70	155.640,70	30/12/2002	217009	PIS	D	155.640,70		COMPENSAÇÃO DO PIS DE NOVEMBRO COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO				
						30/12/2002	345001	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	C		155.640,70	COMPENSAÇÃO DO PIS DE NOVEMBRO COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO				
						31/12/2002	217009	PIS	D	13.145,00		COMPENSAÇÃO DO PIS DE NOVEMBRO COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO				
						31/12/2002	345001	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	C		13.145,00	COMPENSAÇÃO DO PIS DE NOVEMBRO COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO				
						31/12/2002	217009	PIS	D	692,84		Complemento da compensação de PIS de Maio 11/02 com crédito do processo judicial				
						31/12/2002	345001	CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	C		692,84	Complemento da compensação de PIS de Maio 11/02 com crédito do processo judicial				
1515.002.480/2006-53	PRÉ-90 Fase II	IRPJ	Outubro de 2002	528.803,55	541.674,80	25/11/2002	217002	IMPÓSITO DE RENDA - IR	D	541.674,80		COMPENSAÇÃO DO IRPJ COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.000.045-9 DA 1ª VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM BRASÍLIA, COM TRANSITO EM JULGADO				

95. Complementando os esclarecimentos sobre a não indicação dos lançamentos contábeis relativos a parte dos créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II, a diligenciada se justifica na resposta ao item 9.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448/06 (fl. 1975 do DDA), informando que não foi possível localizar os Livros Diários de 30 e 31/12/2002, conforme recorte a seguir.

Figura 12: Recorte da resposta ao item 9.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2017/448/06 (fl. 1975 do DDA)

Item 9.1 – Complemento do Quadro 3 – Pré-90 Fase II

A companhia informa que não foi possível localizar os livros diários das datas de 30 e 31/12/2002

3.3.1. VERIFICAÇÃO DA REGULAR AQUISIÇÃO DOS CRÉDITOS-PRÊMIOS

Aquisição dos créditos-prêmio

96. Conforme informação prestada pela diligenciada, os créditos-prêmio de origem PRÉ-90 FASE II são decorrentes de demandas patrocinadas originalmente pela própria diligenciada e têm por base a Ação Declaratória nº 1987.00.00645-9, cujo objeto, entre outras coisas, era “*declarar o direito da autora em receber o crédito prêmio do IPI, no período de 01/04/1981 a 30/04/1985*”.

97. De acordo com o que se pôde depreender dos documentos apresentados e das informações prestadas pela diligenciada, os direitos aos créditos-prêmio de origem PRÉ-90 FASE II não foram adquiridos de terceiros, sendo, por conseguinte, originários da própria empresa.

98. Não houve pagamento pelos créditos-prêmio de IPI, tendo em vista que os ditos créditos eram oriundos de ação promovida pela própria diligenciada. Os registros contábeis informados (fls. 247 e 248 do DDA), que teriam ocorrido pela compensação de tributos com o uso desses créditos, demonstram que era registrada uma receita (“345001 – OUTRAS RECEITAS – CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS”) em igual valor à baixa do passivo (tributos a pagar).

3.3.2. VERIFICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DOS DESÁGIOS NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

99. Em consonância com o que informamos no parágrafo anterior, pelo menos para os 63,46 % do crédito prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II que a empresa conseguiu indicar na sua escrituração contábil, o valor desses créditos ingressou na contabilidade como receita.

100. De posse de cópia da escrituração contábil, confrontamos os registros contábeis das receitas com os registros contidos na escrituração fiscal do Lalur e do Lacs do ano-calendário 2002 (inserido como arquivo não-paginável na fl. 794 do processo de exigência tributária – PAF nº 10983- 721.445/2014-78), sendo que observamos que não houve exclusões referentes às receitas registradas. De sorte que, segundo esta análise, observamos que, pelo menos para os 63,46 % do crédito prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II que a empresa conseguiu indicar na sua escrituração contábil, as receitas correspondentes apropriadas foram corretamente tributadas no momento da sua ocorrência, no ano-calendário 2002.

3.3.3. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS PERDAS COM CRÉDITOS-PRÊMIO DE IPI

101. Com relação à possibilidade de contabilização de supostas perdas com créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II, temos que asseverar que **não há nenhuma justificativa para registro de perdas dessa natureza em 30/11/2009**, conforme pretende a diligenciada.

102. **Não existe nenhuma possibilidade de registro contábil de perdas relativas aos créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II em 30/11/2009, conforme pretende a diligenciada**, simplesmente porque a diligenciada, nessa data, objetivamente, **não havia perdido nada, haja vista**

que os referidos créditos-prêmio dizem respeito à Ação Declaratória nº 1987.00.00645- 9, ação de judicial esta que, segundo informações da diligenciada, estava à época da autuação, **e ainda hoje está, em andamento, sendo que a diligenciada estima receber mais de R\$ 21.945.000,00 (estimativa com base em 31/12/2017) referentes a esses créditos**, conforme informação constante no Termo de Esclarecimento (fl. 2.517 do DDA), destacada no recorte imediatamente a seguir.

103. Há uma série de detalhes envolvendo o resultado da ação judicial nº 1987.00.00645-9 e a execução do título judicial correspondente, entretanto, grosso modo, o crédito-prêmio pleiteado nessa ação, utilizado para extinguir créditos tributários referentes a outubro e novembro de 2002, refletiu-se, em dezembro de 2017, num montante a receber da União pela diligenciada de mais R\$ 21,9 milhões (em créditos-prêmio denominados de origem PRÉ-90 FASE II). **Portanto, não há falar em perdas, nem em 30/11/2009 e nem em momento qualquer, no tocante a créditos-prêmio adquiridos sob essa origem. Não é demais repetir o que a própria diligenciada afirma: a diligenciada/cessionária não pagou nada à cedente por esses créditos-prêmio pelos quais estima receber, atualmente, cerca de R\$ 22 milhões.**

104. A ação judicial nº 1987.00.00645-9, analisada no curso da fiscalização ocorrida em 2014, exibia cálculo do valor estimado para a liquidação dessa ação em **janeiro de 2011** (na fl. 524 daquele processo, inserido como arquivo não-paginável à fl. 790 no PAF nº 10983-721.445/2014-78), num total de R\$ 10.887.975,91, conforme recorte abaixo.

Figura 16: Recorte do Cálculo Judicial (fl. 524 da ação judicial nº 1987.00.00645-9, inserido na fl. 790 do PAF nº 10983-721.445/2014-78)

PODER JUDICIÁRIO
3400 - SEÇÃO JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL
SNCJ - Sistema Nacional de Cálculo Judicial

Em 12/01/2011
CARFIM01 V6.02
LIQ/EXEC

CUMPRIMENTO DE SENTENÇA
Processo: 87.00.00645-9 16ª Vara Federal

Parte	Princ. corrimon	Juros	TOTAL (R\$)
1) CERAMICA PORTOBELLO SA	3.539.054,54	6.830.374,15	10.369.428,69
Soma:	3.539.054,54	6.830.374,15	10.369.428,69
- Honorários Advocatícios: 5,00 % s/ vir da condenação			518.471,42
- Encargamento de custas			75,80
TOTAL DA CONTA			10.887.975,91

- Observações:

a) Cálculos atualizados até 01/2011.

b) Correção monetária:

- Valor(es) corrimon pela variação mensal, a partir de cada parcela, pelo(s) indexador(es): ORTN de 01/1982 a 02/1986, OTN (6,92) de 03/1986 a 01/1989, IPC (STJ) de 01/1989 a 02/1989, BTN de 03/1989 a 03/1990, IPC (IBGE) de 03/1990 a 02/1991, INPC de 03/1991 a 11/1991, IPCA (série especial) em 12/1991, UFIR de 01/1992 a 12/2000, IPCA-E (2000) em 12/2000, IPCA-E de 01/2001 a 12/2010.
- Com aplicação dos índices deflacionários existentes, sem, entretanto, reduzir o valor nominal devido.

c) Juros de mora:

- A partir de 12/1994, pela(s) taxa(s): 1,00% a.m., simples, até 01/2011.
- Taxa(s) aplicada(s) sobre o valor corrigido monetariamente.

d) Comparativo dos cálculos apresentados, em 01/11/2002:

- Pelo(s) credor(es): R\$ 6.462.654,49
- Pelo(s) devedor(es): R\$ 251.452,42
- Pela Justiça Federal: R\$ 4.382.546,93

Importa o presente cálculo em R\$ 10.887.975,91 (dez milhões, oitocentos e oitenta e sete mil, novecentos e setenta e cinco reais e noventa e um centavos).

Brasília - DF, 12 de janeiro de 2011.

ALEXANDRE DA LUZ RAMIRES (Mat. 787003)
Seção de Cálculos Judiciais

105. Por conseguinte, não havia, em 30/11/2009, nenhuma razão para registro de perdas concernentes ao “Instrumento Particular de Cessão de Direitos”, seja porque não havia se efetivado nenhuma perda (a ação judicial continuava em andamento), seja porque havia naquele momento (assim como se tem hoje) uma perspectiva de efetivo ganho na aquisição dos créditos-prêmio em questão.

106. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar perdas provenientes do “Instrumento Particular de Cessão de Direitos” (o que se admite apenas para efeitos de responder às

alegações infundadas da diligenciada), seus conteúdos estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

3.3.4. VERIFICAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DAS SUPOSTAS REVERSÕES DE DESÁGIOS

107. O que se discorreu na seção imediatamente anterior (3.3.3.) acerca da impossibilidade contábil de se reconhecer perdas relacionadas aos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II em 30/11/2009, se aplica à verificação da contabilização das supostas reversões de receita oriundas dos deságios apropriados em razão da utilização dos créditos-prêmios de IPI adquiridos.

108. Em outras palavras, não poderia haver reconhecimento de reversão de receitas com deságios nesse contrato, em 30/11/2009, face ao fato de que a ação judicial que veiculava a pretensão aos referidos créditos-prêmio estava em andamento e com perspectiva absolutamente favorável à diligenciada, sendo que não havia sequer expectativa de ocorrência de um suporte fático que justificasse a reversão de deságios contabilizados em razão dos créditos-prêmios adquiridos relacionados à Execução do Título Judicial. Pelo contrário, o que havia era uma forte perspectiva de ganhos adicionais, de acréscimo de receitas provenientes desse contrato.

109. Então, caso os lançamentos de débitos efetuados em 30/11/2009 pretendessem registrar reversões de receitas provenientes de deságios (o que se admite apenas para efeitos de responder às alegações infundadas da diligenciada), seus conteúdos estariam desprovidos de substância material, sendo, portanto, ilícitos.

110. Há ainda mais uma razão (provavelmente a principal delas) para não se reconhecer a possibilidade de ocorrência de supostas reversões de deságios, em 30/11/2009, no caso dos créditos prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II, pois, de fato nunca houve, nunca existiu receita a ser revertida. Dizendo de outro modo, as contrapartidas dos débitos que extinguiram os tributos, em outubro e novembro de 2002, deveriam ser créditos lançados em conta de passivo e, não, em conta de resultado. Esses lançamentos efetuados assim não são nada além de erros contábeis, porque as receitas a que esses créditos se referem, efetivamente, nunca existiram.

Figura 17: Livro Diário 2002 – Lançamentos efetuados em 29/11/2002 por conta das compensações com o uso de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II

Data	Cód. Cont.	Conta	DV	Valor	Histórico
29/11/2002	217092	IMPOSTO DE RENDA - PJ	D	541.674,86	COMPENSAÇÃO DO RPP COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0009.645-9 DA 16 VARA DA JUSTICA FEDERAL EM
29/11/2002	345091	CREDITOS TRIBUTARIOS	C	541.674,86	COMPENSAÇÃO DO RPP COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0009.645-9 DA 16 VARA DA JUSTICA FEDERAL EM
29/11/2002	217539	CONTRIBUICAO SOCIAL	D	184.988,02	COMPENSAÇÃO DO CSLL COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0009.645-9 DA 16 VARA DA JUSTICA FEDERAL EM
29/11/2002	345091	CREDITOS TRIBUTARIOS	C	184.988,02	COMPENSAÇÃO DO CSLL COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0009.645-9 DA 16 VARA DA JUSTICA FEDERAL EM
Seleção				541.674,86	
Soma				725.540,82	

111. Explicando. Pelos lançamentos efetuados no momento do aproveitamento dos créditos-prêmio de IPI (vide exemplos na Figura acima), vemos que a suposta receita foi contabilizada pela redução de um passivo perante a RFB. Contudo, para que existisse a possibilidade de redução do passivo e de correspondente apropriação de receita nesse momento, era necessário, ao

menos, a possibilidade de aceitação pela RFB dos créditos-prêmio como base para a compensação, ou seja, a necessidade de existência de hipótese legal de aceitação de créditos provenientes de processo judicial não transitado em julgado, mediante compensação de direito ilíquido e incerto. Como nunca existiu uma hipótese legal com este conteúdo, nem a possibilidade de aceitação pela RFB de créditos que não cumpriam os requisitos mínimos de aceitação para a compensação, não era possível a redução do passivo e nem a apropriação de receita nesse momento.

112. Assim, os lançamentos de apropriação de receita efetuados na forma realizada pela empresa, por conta dos “deságios” ou “ganhos” em razão de processo judicial, **se consubstanciam em verdadeiros erros contábeis, uma vez que não tinham substância econômica, isto é, as receitas só existiram no círculo fechado da empresa, sem ter nenhuma correspondência com o ambiente externo (RFB, mercado e terceiros em geral).**

113. É de notar que, em relação às origens PÓS-90 SIMAB e PRÉ-90 PÓLO ATIVO, o registro da receita de deságio ocorreu de forma considerada correta, pois, no momento do uso dos créditos-prêmio para a compensação houve um ganho efetivo perante terceiros (os cedentes), em razão da existência de um deságio previsto contratualmente. No caso da origem PRÉ-90 FASE II, não há esse elemento de chancela da apropriação de receita pelo mercado.

114. **Assim, torna-se meridianamente claro que não existiram as receitas apropriadas em razão de “deságios” ou “ganhos” referentes a ação judicial base dos créditos-prêmio de origem PRÉ-90 FASE II, e, sendo assim, também não há a possibilidade de sua reversão em 30/11/2009.**

4. PARECER CONCLUSIVO (ATENDIMENTO AOS ITENS 23.2 E 23.3 DA RESOLUÇÃO DRJ/RJO)

4.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES ACERCA DA OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO FISCAL

116. Considerando a solicitação contida no item 23.4 da Resolução 12.000.772 da 9ª Turma e, bem assim, considerando que a diligenciada inovou em sua impugnação, trazendo alegações completamente desconexas com a documentação fundamentadora de sua contabilidade e omitidas no curso da fiscalização, entendemos necessário trazer alguns esclarecimentos preliminares acerca dos procedimentos fiscais que culminaram com a autuação em 2014.

117. É que parece que a impugnação pretende mais do que alegar, infundadamente, conforme demonstramos nos parágrafos anteriores, que as reduções das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL efetuadas pela diligenciada em 2009 diziam respeito ao registro de perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI. Parece que um dos objetivos da impugnação é encaminhar uma pretensão de anulação do lançamento fiscal em vista de um alegado, e também infundado, erro material no lançamento, tendo em vista a suposição de que a fiscalização teria se equivocado acerca do elemento material da hipótese de incidência.

118. Nesse sentido, a diligenciada desenvolve suas alegações no item “B-8 – Verdade Material” (fls. 868 a 869 do PAF nº 10983-721.445/2014-75), da seguinte forma:

119. Em outras palavras, a diligenciada, flagrada no cometimento de infração relativa à redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante apropriação indevida de despesas com tributos de exercícios financeiros anteriores, alega, **como ponto principal**, que, diferentemente do que foi apurado pela fiscalização, a substância material da redução das bases de cálculo corresponderia ao registro de perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio (o que, como temos visto até aqui, não tem fundamento nenhum, porque não houve perda alguma em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI passível de ser lícitamente apropriada pela diligenciada em 30/11/2009).

120. E parece alegar, também, **o que seria um segundo ponto**, que, ainda que não houvesse substância contábil nenhuma na sua suposição de apropriação de despesas com perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio IPI - assim como também não havia nenhuma substância contábil para a apropriação indevida de despesas com tributos de exercícios financeiros anteriores -, pelo simples fato de a diligenciada entender que havia mais razão para que os auditores-fiscais compreendessem que tais lançamentos contábeis diriam respeito à indevida apropriação de despesas com perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio, o lançamento fiscal deveria ser anulado.

121. Então, considerado, em primeiro lugar, que em capítulos anteriores deste Relatório demonstramos a inexistência de substância material em supostos lançamentos que tivessem como conteúdo perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI e, em segundo lugar, que nos subcapítulos seguintes deste parecer apresentaremos o resumo conclusivo dessa análise procedida, é sobre o **segundo ponto** da alegação da diligenciada referido no parágrafo anterior que vamos nos dedicar nos parágrafos seguintes, para afirmar que diferentemente do que pretende fazer parecer a diligenciada, a sua escrituração contábil e fiscal, os documentos fundamentadores dessas escriturações apresentados pela então fiscalizada à fiscalização, assim como suas omissões na apresentação de Livros e na apresentação de esclarecimentos em sentido diverso, **informaram claramente**, no curso da ação fiscal em 2014, que as reduções procedidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2009 diziam respeito à apropriação de despesas de tributos e contribuições referentes a exercícios financeiros anteriores.

A glosa de despesas com tributos de exercícios anteriores não foi uma “solução cômoda”, conforme insinua a diligenciada, pelo contrário...

122. Começemos pelo final. Ao final da sua alegação acerca da “verdade material”, a diligenciada insinua que a glosa de despesas com tributos de exercícios anteriores teria ocorrido aos auditores fiscais como uma opção, a mais cômoda, para a fundamentação da autuação fiscal. Isto é um absurdo, pois, pelo contrário, se houvesse alguma indicação na escrituração contábil ou fiscal, ou nos documentos fundamentadores da contabilidade trazidos pela então fiscalizada de que aqueles débitos diziam respeito a despesas apropriadas em razão de perdas (efetivamente inexistentes) em contratos de aquisição de crédito-presumido de IPI, teria sido muitíssimo mais cômodo glosar tais despesas. Isso por dois motivos: ***Primus***, porque, à época da fiscalização, os auditores-fiscais não desconheciam que despesas com contratos de aquisição de créditos-prêmio são, por sua natureza, indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por não serem usuais, normais e necessárias à manutenção da fonte produtora (no caso, à Cerâmica Portobello S/A, Portobello S/A, ou atual PBG

S/A). Portanto, se alguma indicação documental houvesse nesse sentido, atenta a essa orientação legal, a fiscalização teria, pronta e simplesmente, glosado as despesas com base nessa **regra geral de indedutibilidade**. Aliás, como veremos mais adiante, além de formulação de intimações sobre esse quesito, houve uma reunião geral, além de outros encontros, entre os auditores-fiscais e os responsáveis pelos departamentos jurídico e contábil da então fiscalizada, sendo que em nenhuma dessas ocasiões foi apontada por esses profissionais essa natureza dos débitos contábeis sob contenda.

123. **Secundus**, porque a fiscalização também tinha conhecimento de que os contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI, em 30/11/2009, estavam em pleno vigor, sendo que as ações judiciais que veiculavam as pretensões referentes aos ditos créditos continuavam em andamento e que indicavam, com alto nível de acerto, uma probabilidade de elevados ganhos nos contratos correspondentes. Esta informação havia sido obtida pelos auditores-fiscais na leitura dos Contratos e dos processos judiciais, assim como, confirmada pelos representantes da então fiscalizada. Ora, se houvesse alguma indicação documental de que os débitos inseridos na escrituração contábil e fiscal da diligenciada diziam respeito a apropriação de despesas por perdas em contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI, também por este motivo e em adição, seria muito mais cômodo glosar esses débitos, pois se tratariam de apropriação de **despesa efetivamente inexistente**.

124. Então, torna-se claro que a autuação efetuada pelos auditores-fiscais em 2014 não foi pautada pela comodidade conforme sugere a diligenciada, mas pela fundamentação documental, pelas informações contidas na escrituração contábil e fiscal, assim como pela documentação fundamentadora dessas escriturações, todas essas disponibilizadas pela então fiscalizada. E, sendo assim, acabou tornando-se uma autuação muito mais trabalhosa (nada cômoda) na medida em que exigiu documentação comprobatória de fatos ocorridos no período entre os anos calendário 1.997 e 2.014.

Circunstâncias fáticas do atendimento às intimações

125. **Em segundo lugar**, insta descrever as circunstâncias fáticas que envolveram as intimações procedidas no curso da fiscalização em 2014 e a forma como a diligenciada efetuou o atendimento às solicitações de informações. Sobre essas circunstâncias deve ser lido, entre outros, o Capítulo 2 – Dos Principais Procedimentos Fiscais” do Relatório Fiscal (fls. 61 a 72 do PAF nº 10983-721.445/2014-75).

126. Da leitura do trecho acima referido, vê-se que os auditores-fiscais, em 18/06/2014, depois de terem recebido a resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, buscaram informações junto ao corpo técnico da companhia, de quem receberam, **como documentação fundamentadora de suas escriturações contábil e fiscal**, algumas planilhas que indicavam que as despesas apropriadas por conta da opção pelos parcelamentos previstos na MP nº 470/09 e na Lei nº 11.941/09 diziam respeito a créditos tributários de exercícios anteriores, assim como não ofereciam nenhuma indicação de que os débitos apropriados em 30/11/2009 se tratavam de perdas em contratos de crédito-prêmio de IPI.

127. Pelo contrário, de um lado, as explicações apresentadas pelo corpo técnico, fiscal e jurídico, da companhia sobre os andamentos dos processos judiciais referentes aos créditos-prêmio de IPI informavam que os ditos processos

continuavam em curso e que não havia nenhuma situação contenciosa envolvendo a então fiscalizada e as cedentes dos créditos-prêmio participantes dos contratos em questão: por conseguinte, não se podia cogitar situação diversa da de que os contratos se encontravam em remansosa e profícua vigência. De outro lado, as planilhas trazidas pela então fiscalizada informavam que os valores deduzidos como despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL diziam respeito a **créditos tributários devidos de exercícios financeiros anteriores (principal, multa, juros, encargos legais etc.), conforme recorte abaixo.**

Figura 19: Planilha trazida pela então fiscalizada - Débitos incluídos na MP 470 – Documentação Fundamentadora da Escrituração Contábil e Fiscal.

Excel

Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941 (original) [Modo de Compatibilidade] - Excel

ARQUIVO PÁGINA INICIAL INSERIR LAYOUT DA PÁGINA FÓRMULAS DADOS REVISÃO EXIBIÇÃO

Do Da De De Outras Conexões Atualizar Conexões Classificar Filtro Limpar Reaplicar Avançado Texto para Preenchimento Remover Validação Consolidar Teste de

Access Web Texto Fontes + Conexões Existentes Tudo + Editar Links Conexões Classificar e Filtrar Ferramentas de Dados

G207 2ª Quinz. Mai/04

	B	C	D	E	G	H	J	M	P	Q	R
1	Valores atualizados até 30 de Novembro de 2009										
2											
3											
4	PARCE	ORIGEM	PROCESSO	Impo	Competência	Principal	Multa	Juros	Juros s. mul	Encargo Lei	TOTAL
138	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983 720 003/2006-02	COFINS	Dezembro de 2002	43.669.384,42	26.667.532,69	34.963.854,78	10.089.537,07	4.468.504,80	118.738.813,36
139	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983 720 003/2006-02	COFINS	Janeiro de 2003	518.691,57	103.738,31	499.863,07	-	-	1.122.292,95
140	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983 720 003/2006-02	COFINS	fevereiro de 2003	519.696,31	103.939,26	491.580,74	-	-	1.115.216,31
141	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983 720 003/2006-02	COFINS	Março de 2003	497.214,64	99.442,93	461.017,41	-	-	1.057.674,98

Figura 21: Recorte da resposta da então fiscalizada ao item 1.1.2.2 do Termo de Intimação Fiscal nº 0034/01 (fl. 439 do PAF nº 10983-721.445/2014-75).



130. Portanto, apresentou documentação fundamentadora da escrituração contábil e fiscal (planilha “Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941”) em que informava que parte dos valores deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL diziam respeito a tributos devidos em exercícios financeiros anteriores e, quando intimada a esclarecer a situação, omitiu-se deliberadamente de apresentar resposta ao questionamento formulado, apresentando, outrossim, de forma evasiva, resposta a uma pergunta que não lhe foi solicitada.

131. Naquele momento da fiscalização, considerados os documentos trazidos que informavam claramente que os valores deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se referiam a créditos tributários de exercícios anteriores, frente ao questionamento fiscal e a deliberada omissão da então fiscalizada em prestar maiores esclarecimentos, entendemos que não seria o caso de obrigá-la a pronunciar verbalmente o que a documentação por ela apresentada cabalmente comprovava.

132. Em outras palavras, por ocasião da fiscalização em 2014, a infração cometida pela então fiscalizada foi compreendida como um erro contábil, uma vez que as escriturações apresentadas e a sua documentação fundamentadora correspondente, bem assim o comportamento da fiscalizada pareciam claros e transparentes no sentido de apontar a matéria contabilizada e, ao menos minimamente, disponibilizar as informações ao fisco.

Equívocos? Não.

133. Na transcrição da Impugnação da ora diligenciada, nos seus parágrafos 250 e 251, ela se refere assim ao que classificou como “equívoco” na classificação de contas contábeis.

(...)

250. Conforme relatado anteriormente, a conta contábil que registrou a perda e a reversão dos créditos-prêmio de IPI, originários das ações

judiciais Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II, recebeu, por equívoco, o título "Encargos com Tributos".

251. Apesar do cometimento de tal equívoco, a Impugnante demonstrou satisfatoriamente que os valores deduzidos por ela em 2009 não são tributos, mas sim os registros das perdas e da reversão dos créditos-prêmio de IPI, originários das ações judiciais denominadas "Pré-90 Pólo Ativo", "Pré-90 Fase II" e "Pós-90 SIMAB", considerando as particularidades de cada caso.

134. Contudo, esse "equívoco", que ocorreu na escrituração de fatos contábeis envolvendo centenas de milhões de reais, como se pode observar no recorte exemplificativo abaixo, não se deu somente em relação à classificação contábil das contas envolvidas, mas também em relação à descrição dos fatos contábeis contidos nos históricos. Como se pode observar no recorte a seguir, a contabilização de encargos com várias parcelas dos créditos tributários tiveram como único histórico descritivo o seguinte: "DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE". Informação contábil que, efetivamente, não informa nada, quando prestada de forma geral, tratando como se equivalentes fossem, fatos contábeis relacionados a diferentes parcelas de créditos tributários referentes ao principal, a juros, a multa, a encargos legais.

Figura 22: Recorte exemplificativo do Livro Diário da Fiscalizada e da Planilha Apresentada

217521 - Visualizador de Lançamentos com Contrapartidas - PORTOBELLO S.A. (83.475.913/0001-91) 2009

Conta: 217521 - PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO

Partidas simples: 8 Grupos: 24 Saldo Inicial: 129.542.240,40 D

Data	Cód Cont	Conta	D	V	Histórico
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D	4.468.504,50	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PR...	C	4.468.504,50	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D	26.657.532,59	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PR...	C	26.657.532,59	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	345510	OUTRAS DESPESAS	D	43.559.384,42	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PR...	C	43.559.384,42	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D	45.093.391,85	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PR...	C	45.093.391,85	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANTE
Seleção				0,00	
Soma				119.738.813,36	

2ª Quinz. Mai/04

Valores atualizados até 30 de Novembro de 2009

PARCE	ORIGEM	PROCESSO	Impo	Competência	Principal	Multa	Juros	Juros s. mul	Encargo Lei	TOTAL
138 MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10963.720.003/2006-02	COFINS	Dezembro de 2002	781.645,81	156.329,16	767.575,19	-	-	5.567.507,66
139 MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10963.720.003/2006-02	COFINS	janeiro de 2003	518.691,57	103.738,31	499.863,07	-	-	1.122.292,95
140 MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10963.720.003/2006-02	COFINS	fevereiro de 2003	519.696,31	103.939,26	491.580,74	-	-	1.115.216,31
141 MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10963.720.003/2006-02	COFINS	Março de 2003	497.214,64	99.442,93	451.017,41	-	-	1.057.674,98

EXEMPLO DE APROPRIAÇÃO DE DESPESA	IPI	COFINS	PIS	TOTAL
PRÉ-90 PÓLO ATIVO	92.999.929,98	23.110.102,35	3.628.781,03	119.738.813,36
Principal	32.628.464,92	9.420.737,24	1.510.182,26	43.559.384,42
Multa de Mora	0,00	1.684.147,45	302.036,45	2.186.183,90
Juros	25.810.579,00	7.943.171,16	1.210.104,32	34.963.854,78
Juros S/ Multa de Ofício	10.089.537,07	0,00	0,00	10.089.537,07
Encargos Legais	0,00	3.862.046,50	606.458,00	4.468.504,50

135. Por isso, com essa finalidade supletiva, foi solicitada pela fiscalização como necessária a complementação da informação contábil, ao que a fiscalizada respondeu oferecendo a planilha “*Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941*”. Esta planilha, apresentada como documentação fundamentadora dos lançamentos contábeis, explica até no nível dos centavos o conteúdo e a natureza dos débitos efetuados pela então fiscalizada, conforme exemplo acima.

Princípio Processual da Boa-fé Objetiva

136. Cabe frisar, **por fim**, que o papel dos auditores-fiscais da Receita Federal, em se tratando do procedimento de fiscalização externa nos moldes do efetuado sobre a ora diligenciada, é auditar a escrituração contábil, a escrituração fiscal e os documentos fundamentadores dessas escriturações com vistas a verificar a regularidade das apurações tributárias diante do ordenamento jurídico vigente sobre a matéria. Ao fim dessas verificações, caso encontrem divergência entre as apurações realizadas pelo contribuinte e as determinações jurídico-tributárias aplicáveis, cabe aos auditores-fiscais, por dever de ofício, lavrar auto de infração em que conste discriminadas as diferenças apuradas, a base legal aplicável, a descrição fática que justificou a autuação e a indicação das penalidades aplicáveis, entre outros.

137. No tocante à auditoria de despesas, que visa verificar a sua dedutibilidade ou não-dedutibilidade, cabe à auditoria fiscal analisar a normalidade, usualidade e necessidade da despesa em relação à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Ou seja, analisar, a par do preceituado no art. 299 do Decreto nº 3.000/99, se as despesas operacionais registradas na contabilidade são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte. Nesse tipo de procedimento de auditoria-fiscal devem ser considerados o objeto social da empresa auditada e seu objetivo social que, no caso de sociedades empresárias, é sempre a maximização do lucro.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

138. Nesse passo, a escrituração contábil e fiscal, assim como a documentação fundamentadora apresentada pelo sujeito passivo, sobre a qual se produziram essas escriturações, vinculam ambas as partes envolvidas na ação fiscal: o fisco (presentado pelos auditores-fiscais) e a fiscalizada. De outro modo, seria considerar possível que qualquer fiscalizada, de maneira artificiosa, apresentasse, como documentação fundamentadora da sua escrituração, base documental que contivesse conteúdo material estranho aos fatos efetivamente ocorridos e, depois, empreendesse contenda a fim de se beneficiar alegando erro material no lançamento. Um comportamento como tal, por se enquadrar como

má-fé objetiva, não é albergado nem pode existir sob a égide do Direito, sendo que um dos princípios jurídicos que impedem a ocorrência desse tipo de conduta é o princípio da boa-fé objetiva. Diante de tal princípio, é considerado inadmissível o comportamento da parte que tem como objetivo atrasar o processo ou colocar dificuldades à parte contrária e assim prejudicá-la. Em havendo má-fé objetiva por parte do sujeito passivo, ele não pode ter sucesso na alegação do resultado de sua torpeza em desfavor do fisco.

4.2. PÓS-90 SIMAB

4.2.1. CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS ACERCA DA CONTABILIZAÇÃO REFERENTE À ORIGEM PÓS-90 SIMAB

4.2.2. CONCLUSÃO

152. Em conclusão, reiteramos a procedência do lançamento fiscal efetuado em 2014 tendo em vista o que foi informado neste Relatório. Isto é, não houve perda nos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PÓS-90 SIMAB, sendo que as exclusões tributárias ocorridas em 2009, e glosadas por ocasião da ação fiscal, dizem respeito a reflexos dos registros de obrigações pelo reconhecimento do passivo tributário, reconhecimento este exigido pela MP nº 470/09. Esses reflexos dizem respeito ao principal, a juros, a juros sobre multa de ofício, a multa de ofício, multa de mora e encargos legais. Embora o fisco tenha reconhecido como possível a dedutibilidade, em 2009, das demais parcelas, não pôde reconhecer a dedutibilidade de despesas com tributos e contribuições já apropriadas em exercícios anteriores, assim como não pode reconhecer a dedutibilidade de despesas com multas de ofício.

4.3. PRÉ-90 PÓLO ATIVO

4.3.1. CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS ACERCA DA CONTABILIZAÇÃO REFERENTE À ORIGEM PRÉ-90 PÓLO ATIVO

153. Grosso modo, as razões da indedutibilidade dos valores tributáveis lançados referentes à origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO se assemelham às razões da indedutibilidade dos valores lançados referentes à origem PÓS-90 SIMAB, mas em razão da solicitação da DRJ/RJO de apresentação específica por “origem” e do dever de ofício de descrever pormenorizadamente todos os fatos considerados relevantes, percorreremos novamente todo o itinerário envolvendo os fatos tocantes à esta “origem” que tiveram como consequência o lançamento efetuado em 2014.

173. Um segundo aspecto é que, como dissemos antes, o reestabelecimento do passivo da ora diligenciada, em 30/11/2009, não se deu por nenhum fato relacionado ao “Instrumento Particular de Cessão de Direitos” e seus sete (07) Aditivos, mas, sim, em razão do reconhecimento das obrigações tributárias submetidas ao parcelamento instituído pela MP nº 470/09, reconhecimento este necessário à adesão ao referido parcelamento. Sob este enfoque, **a dedutibilidade de grande parte das despesas reconhecidas no momento da adesão pela empresa e admitidas pelo Fisco na fiscalização em 2014 se deu não porque se tratavam de “perdas temporárias referentes ao contrato de**

aquisição de crédito-prêmio de IPI”, mas porque se tratavam de “perdas definitivas em vista da opção realizada pela ora diligenciada pelo parcelamento oferecido pela MP nº 470/09”.

Parcela do Reflexo do Passivo Reestabelecido em 30/11/2009	Valor	Razão da (in)dedutibilidade admitida pelo Fisco
Principal	R\$ 43.559.384,42	Tributo ou contribuição cuja apropriação ocorreria em exercício anterior (inedutível)
Multa de Ofício	R\$ 24.471.348,69	Multa de caráter punitivo (Inedutível). Esta parcela foi objeto de ajuste do Lucro Real procedido pela ora diligenciada.
Multa de Mora	R\$ 2.186.183,90	Multa de caráter indenizatório (dedutível)
Juros	R\$ 34.963.854,78	Despesa financeira, caráter indenizatório (dedutível).
Juros s/Multa de Ofício	R\$ 10.089.537,07	Despesa financeira, caráter indenizatório (dedutível)
Encargos Legais	R\$ 4.468.504,50	Despesa da atividade. (Dedutível)
	R\$ 119.738.813,36	

179. É importante destacar que, neste ponto em especial, não estamos falando de juros, correção monetária e outros ganhos que podem advir, e provavelmente advirão, da ação judicial objeto do contrato de aquisição de crédito-prêmio de IPI. A parcela em questão, os principais de tributos e contribuições sociais, que foi apropriada como despesa em 30/11/2009, que é equivalente em valor à parcela do crédito prêmio de IPI que não foi ativada, não deveria ser considerada como um ativo contingencial. Contingencial é a diferença entre os R\$ 43.559.384,42 e os R\$ 162.000.000,00 estimados pela diligenciada como o valor a ser recebido em relação a esse contrato. Contudo, se não é um ativo contingencial, em 30/11/2009, muito menos é uma despesa e, muitíssimo menos ainda, uma despesa dedutível.

4.3.2. CONCLUSÃO

181. Em conclusão, reiteramos a procedência do lançamento fiscal efetuado em 2014 tendo em vista o que foi informado neste Relatório. Isto é, **não houve perda nos contratos de aquisição de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 PÓLO ATIVO**, sendo que as deduções tributárias ocorridas em 2009, e glosadas por ocasião da ação fiscal, dizem respeito a reflexos dos registros de obrigações pelo reconhecimento do passivo tributário, reconhecimento este exigido pela MP nº 470/09. Esses reflexos dizem respeito ao principal, a juros, a juros sobre multa de ofício, a multa de ofício, multa demora e encargos legais. Embora o fisco tenha reconhecido como possível a dedutibilidade, em 2009, das demais parcelas, não pôde reconhecer a dedutibilidade de despesas com tributos e contribuições já apropriadas em exercícios anteriores, assim como não poderia reconhecer a dedutibilidade de despesas com multas de ofício, no entanto, para as despesas com multas de ofício de origem PRÉ-90 POLO ATIVO a diligenciada realizou os ajustes de adição ao Lucro Real necessários.

4.4. PRÉ-90 FASE II

4.4.1. CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS ACERCA DA CONTABILIZAÇÃO REFERENTE À ORIGEM PRÉ-90 FASE II

184. Em razão do conteúdo das alegações trazidas pela ora diligenciada torna-se necessário frisar alguns pontos acerca da contabilização referente à origem PRÉ-90 FASE II. **Primeiro**, os créditos-prêmio de origem PRÉ-90 FASE II são decorrentes de demandas patrocinadas originalmente pela própria diligenciada e têm por base a Ação Declaratória nº 1987.00.00645-9, cujo objeto, entre outras

coisas, era “*declarar o direito da autora em receber o crédito prêmio do IPI, no período de 01/04/1981 a 30/04/1985*”. Então, dizendo respeito a créditos oriundos de processo judicial não transitado em julgado, **eram, dependendo da perspectiva avaliada pela empresa, ativos contingenciais classificáveis (no momento do início da sua pretensão e até os dias atuais) como ativos realizáveis no longo prazo (ativo não circulante)**, tendo em vista que se tratavam de direitos, ilíquidos e incertos, relacionados a créditos-prêmio de IPI postulados, como dissemos, em ação judicial não transitada em julgado.

185. **Segundo.** A ora diligenciada nunca tratou os direitos em questão como **ativos classificáveis como ativo realizável no longo prazo (ativo não circulante)**. Assim, de acordo com o que confessou em sua impugnação, tratou de utilizá-los diretamente registrando em sua contabilidade o débito em contas do passivo concernentes a tributos e contribuições a pagar (pela aplicação dos créditos-prêmio de IPI para a indevida/ilícita extinção de tributos e contribuições) e, como contrapartida, o crédito em conta de receita (pela apropriação da receita referente ao ganho), conforme recorte de lançamento exemplificativo a seguir.

Figura 29: Recorte do Livro Razão 2003

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	D/C	Histórico
14/11/2002	217503	PIS	D	143.253,72	C	COMPENSAÇÃO DO PIS COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0000.645-9 DA 16 V.
14/11/2002	345001	CREDITOS TRIBUTARIOS	C	143.253,72	C	COMPENSAÇÃO DO PIS COM CREDITO FEITO CONFORME PROCESSO JUDICIAL N. 87.0000.645-9 DA 16 V.

186. **Terceiro.** De acordo com o padrão de contabilização descrito no parágrafo anterior, a ora diligenciada, tendo irregular e ilicitamente escriturado os direitos pleiteados na Ação Declaratória nº 1987.00.00645-9 como recursos disponíveis para aplicação na compensação de tributos devidos, de fato, **procedeu imediatamente, entre novembro de 2002 e dezembro de 2002, a realização de ilícitas compensações que visavam extinguir vários débitos tributários perante a RFB, débitos tributários avaliados em nada menos que R\$ 2.391.582,30**. De sorte que, a partir dessa indevida extinção de tributos e contribuições pela compensação, desapareceu do balanço patrimonial da ora diligenciada o passivo tributário, assim como foram criadas receitas efetivamente inexistentes.

187. **Quarto.** Realizadas as indevidas compensações entre novembro de 2002 e dezembro de 2002, o controle dessas compensações passou a existir apenas nas Declarações de Compensação inseridas nos sistemas informatizados da RFB (não mais no balanço patrimonial da diligenciada). **Posteriormente, em análise dos direitos creditórios realizados pela RFB, foram detectadas as irregularidades nas compensações efetuadas com créditos inaptos à extinção de tributos, foram glosadas essas compensações, sendo que os créditos tributários que resultaram impagos foram cobrados em vários processos** (descritos na fl. e 85 do PAF nº 10983-721.445/2014-75).

188. **Quinto.** A ora diligenciada não reconheceu contabilmente o reestabelecimento do passivo tributário imediatamente após as análises e o não-reconhecimento do direito creditório pela RFB, bem como após às glosas das compensações e respectivas autuações; não reconheceu imediatamente este

passivo, nem mesmo como um passivo de caráter contingencial. Houve um intervalo de tempo em que a empresa discutiu administrativamente as glosas das compensações sem reconhecer qualquer possibilidade de restauração das obrigações. Ela só veio a reconhecer novamente o passivo tributário existente referente às indevidas compensações com créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II, reestabelecendo o registro contábil no passivo, no momento da adesão ao parcelamento previsto na MP nº 470/09, em 30/11/2009, como demonstra o recorte do Livro Razão 2009 a seguir.

Figura 30: Recorte do Livro Razão 2009 – Reestabelecendo o registro do passivo

217521 - Visualizador de Lançamentos com Contrapartidas - PORTOBELLO S.A. (83.475.913/0001-91) 2009

Conta: 217521 - PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO

Partidas simples: 8 Grupos: 24 Saldo Inicial: 135.895.740,73 D

Data	Cód. Cont.	Conta	Valor	D/C	Histórico
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D 478.316,46	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C 478.316,46	C	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D 1.061.547,44	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C 1.061.547,44	C	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	345510	OUTRAS DESPESAS	D 2.391.582,30	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II FASE UTILIZADO PI
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C 2.391.582,30	C	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D 2.422.054,13	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C 2.422.054,13	C	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE UTILIZADO PARA CO
Seleção			0,00		
Soma			6.353.500,33		

Cópia de Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941 [Modo de Compatibilidade]

PARCE	PROCESSO	ORIGEM	Impos	Competência	Principal	Multa	Juros	Encargo Leg	TOTAL
247	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II CSLL	Outubro de 2002	84.866,02	36.973,20	88.396,96	82.291,25	492.527,43
248	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II PIS	Outubro de 2002	143.253,72	28.650,74	145.989,87	132.938,23	450.402,56
249	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II PIS	Novembro de 2002	155.640,70	31.128,14	155.905,29	-	342.674,13
250	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II IFPJ	Outubro de 2002	528.303,55	105.660,71	538.394,15	235.169,04	1.407.527,45
251	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II COFINS	Outubro de 2002	661.170,99	132.234,20	673.799,36	611.578,92	2.078.793,46
252	MP 470	1516.002.4802006-53	PRE 90 Fase II COFINS	Novembro de 2002	718.347,32	143.669,46	719.568,51	-	1.581.585,29

189. Observe-se que, nos lançamentos acima, que juntos compõem o reestabelecimento do passivo referente à origem PRÉ-90 FASE II num montante total de R\$ 6.353.500,33, o valor de R\$2.391.582,30 diz respeito ao “principal” de tributos e contribuições, o valor de R\$ 478.316,46 é composto por multas de mora, o valor de R\$ 2.422.054,13 corresponde a juros e o valor de R\$ 1.061.547,44 é concernente a encargos legais.

190. **Sexto.** A ora diligenciada, quando reestabeleceu o passivo oriundo do uso indevido de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II, registrou a crédito (na conta-contábil “217521 –PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO”) as obrigações por débitos de tributos e contribuições, bem assim as obrigações de pagar multas de mora, juros e encargos legais correspondentes. De outro lado, registrou a débito, como apropriação de despesas (nas contas-contábeis “353508 – ENCARGOS C/TRIBUTOS” e “345510 – OUTRAS DESPESAS”), os reflexos dessas obrigações, ou seja, registrou a débito as contrapartidas das obrigações de pagar tributos e contribuições, multas de mora, juros e encargos legais.

191. Deve ser destacado, que esses registros de despesas em 30/11/2009 não têm relação nenhuma com alguma perda ou fato novo acerca da Ação Declaratória nº 1987.00.00645-9, tendo em vista que, como vimos anteriormente nas verificações realizadas sobre a aquisição, uso e contabilização dos créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II (no

subcapítulo 3.3), em 30/11/2009, não havia se efetivado nenhuma perda (a ação judicial continuava em andamento), e pelo contrário, existia naquele momento (assim como hoje) uma perspectiva de efetivo ganho na aquisição em relação aos créditos-prêmio em questão.

192. Além disso, mesmo que alguma perda houvesse ocorrido, essa perda deveria ter sido objeto de ajuste de adição na apuração do Lucro Real, em razão de ser manifestamente indedutível para fins de apuração dos tributos incidentes sobre o resultado, uma vez que perdas na aquisição de créditos-prêmio de terceiros não são consideradas normais, usuais e necessárias à atividade da empresa.

193. **Sétimo.** Ao escriturar, indevidamente, a contrapartida do registro do passivo relativo às obrigações com o “principal” de tributos e contribuições como despesas, efetuou o registro contábil da despesa em duplicidade, pois já havia apropriado essas despesas em exercícios anteriores. Entendemos que, em vista do flagrante erro contábil envolvendo a indevida apropriação de receita no momento da compensação com créditos-prêmio de origem PRÉ-90 FASE II (entre novembro e dezembro de 2002), o que a empresa deveria fazer, em 30/11/2009, seria registrar o débito em conta de “ajustes contábeis de exercício anteriores”.

194. Caso, em 30/11/2009, a ora diligenciada tivesse fundadas razões para registrar a contrapartida do reconhecimento das obrigações referentes a tributos e contribuições (R\$2.391.582,30) relacionando-as aos direitos pleiteados na Ação Declaratória nº 1987.00.00645-9, a empresa deveria ter registrado o débito correspondente, não em uma conta de despesa como o fez, mas, em uma conta de ativo realizável no longo prazo.

195. **Oitavo.** Esses registros de despesas inexistentes em 30/11/2009, causaram não só prejuízo ao fisco, como também devem ter causado prejuízos aos acionistas minoritários da Companhia, uma vez que, junto com outras parcelas também tratadas neste Relatório, subtraídas do lucro líquido de 2009, diminuíram a base de cálculo do lucro líquido a distribuir em um montante bastante significativo.

Confrontação entre as alegações da diligenciada e os fatos relatados pelos auditores-fiscais

196. Considerada a comparação entre os fatos relatados pelos auditores fiscais e as alegações da ora diligenciada (transcritas mais acima), tornam-se claras a dimensão e a profundidade das falácias postuladas pela diligenciada acerca das incorreções no objeto da autuação. As principais alegações da diligenciada acerca do objeto da autuação relacionada à origem PRÉ-90 FASE II estão escritas no parágrafo 49 de sua impugnação (anteriormente transcritos), ou seja:

a. **Alegação 1.** Em 30/11/2009, a ora diligenciada teria se visto obrigada a registrar a perda (mesmo que temporária) do referido crédito-prêmio de IPI (alegação contida no parágrafo 49 da impugnação);

b. **Alegação 2.** O registro da suposta perda (perda inexistente de fato, de acordo com o que temos constatado) se fez necessário pela inutilização temporária do crédito-prêmio de IPI (alegação contida no parágrafo 49 da impugnação);

c. **Alegação 3.** A empresa deveria registrar toda e qualquer “Expectativa de Passivo”, porém, somente poderá registrar “Ativo” quando esse for realizável, líquido e certo. De modo que, a empresa não poderia manter registro contábil dos referidos créditos, oferecendo-os à tributação, considerando-se que tais valores representariam apenas uma expectativa de direito, ou seja, como dito em linguagem contábil, um ativo contingente da empresa.

d. **Alegação 4.** A ora diligenciada informa que os créditos-prêmio de IPI, originários da ação em questão estão sob litígio.

197. Em razão de as três primeiras alegações referentes à origem PRÉ-90 POLO ATIVO se assemelharem às alegações referentes à origem PRÉ-90 FASE II, acerca das contrarrazões do fisco em relação a estas alegações remetemos o leitor aos parágrafos 169 a 180.

4.4.2. CONCLUSÃO

198. Em conclusão, reiteramos a procedência do lançamento fiscal efetuado em 2014 tendo em vista o que foi informado neste Relatório. Isto é, **não houve perda na utilização de créditos-prêmio de IPI de origem PRÉ-90 FASE II e, sequer, razão para reversão de receitas (uma vez que não houve razão nem mesmo para apropriação das supostas receitas que a ora diligenciada alega ter pretendido reverter)**, sendo que as deduções tributárias ocorridas em 2009, e glosadas por ocasião da ação fiscal, dizem respeito a reflexos dos registros de obrigações pelo reconhecimento do passivo tributário, reconhecimento este exigido pela MP nº 470/09. Esses reflexos dizem respeito ao principal, a juros, multa de mora e encargos legais. Embora o fisco tenha reconhecido como possível a dedutibilidade, em 2009, das demais parcelas, não pôde reconhecer a dedutibilidade de despesas com tributos e contribuições já apropriadas em exercícios anteriores.

18. A Interessada apresentou, em 17/09/2018 (v. e-fl. 1.107), petição através da qual limitou-se a registrar que reiterava e ratificava os argumentos fáticos e jurídicos que havia apresentado quando da Impugnação, não tecendo nenhuma consideração a respeito do Parecer exarado pela Autoridade Diligenciadora.

A Impugnação foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – DRJ/RJO em 28/01/2018, v. e-fls. 1.333/1.554, que editou o Acórdão nº 12-105.007 – 9ª Turma, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE TRIBUTOS, JUROS E MULTAS. EXCLUSÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

São tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de tributos, multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela MP nº 470, de 2009.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO DECORRENTE DE ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA- DEDUTIBILIDADE

As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto no art. 9º da Lei 9.430/96.

GLOSA - DESPESAS COM TRIBUTOS

Por expressa disposição legal, IRPJ e CSLL são indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O IPI, PIS e a COFINS constituem despesas dedutíveis em ambas as exações, segundo o regime de competência.

GLOSA- MULTA DE OFÍCIO - DESPESA INDEDUTÍVEL.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE.

Aplica-se à CSLL, no que couber, o disposto em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática e elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma é referente ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pela não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma. Inaplicável a Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007.

Anos-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE NEGATIVA DA CSLL. GLOSA.

Correta a glosa de compensação de prejuízo fiscal quando verificado que não existe saldo acumulado de períodos anteriores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Como visto acima, a DRJ/RJO considerou a impugnação totalmente improcedente, mantendo o crédito tributário exigido na sua totalidade. Irresignada contra tal decisão a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.570/1.660, através do qual propugna, prefacialmente, pela nulidade dos autos de infração devido à ocorrência de erro material. Em não sendo admitida a hipótese de nulidade, requer que a exigência seja cancelada com fundamento nas razões de mérito apresentadas. Em linhas gerais, são as seguintes as alegações trazidas no recurso voluntário, abaixo reproduzidas em apertadíssima síntese:

PRELIMINAR DE NULIDADE

- 1) ***Nulidade do Auto de Infração*** - Não há como prosperar o trabalho fiscal ora combatido, tendo em vista que **os Autos de Infração padecem de vício material devido às premissas equivocadas adotadas pela Autoridade Fiscal como fundamento das autuações**. A premissa do Relatório Fiscal, dos Autos de Infração e do acórdão recorrido **é de que a Recorrente teria deduzido em 2009 despesas com TRIBUTOS que já haviam sido deduzidas em exercícios anteriores**. Contudo, **as assertivas do Relatório Fiscal não se coadunam com a realidade dos fatos**. Isso porque, em 2009, a Recorrente apenas promoveu o registro das **PERDAS DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI** e **não** a dedução de **tributos** que haviam transitado pelo resultado de exercícios anteriores. Em vista das premissas equivocadas adotadas pelos I. Auditores Fiscais resta evidente o vício material que permeia os lançamentos fiscais. Assim, não tendo havido a subsunção dos fatos à regra matriz de incidência, os Autos de Infração objeto dos presentes autos devem ser cancelados por estarem maculados por vício material.

QUESTÕES DE MÉRITO

- 1) ***Das infrações relativas à exclusão indevida de receitas tributáveis provenientes de benefícios fiscais – item 3.3.1 do relatório fiscal*** - Ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, os R\$ 49.335.874,73 objeto da glosa **não** configuram “acrécimo patrimonial”, conforme será demonstrado a seguir.

Ocorre que o fato gerador do IRPJ e da CSLL não é o mero reconhecimento de receitas para fins contábeis, e sim, a obtenção de lucro, ganhos ou acréscimos patrimoniais, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Seguindo essa linha de raciocínio, quando determinada sociedade apura prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao invés de lucro ou acréscimo patrimonial, há um **REDUÇÃO patrimonial!**

Assim, quando a MP 470/2009 permite o pagamento de tributos com o saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, **há apenas uma antecipação da RECOMPOSIÇÃO patrimonial** que, de outra forma, seria obtida apenas no futuro, devido à limitação de compensação de 30%. Ou seja, **o pagamento com a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL não gerou qualquer acréscimo ao patrimônio da Recorrente**. Cita decisão recente da CSRF do CAREF, Acórdão nº 9101-003923, de 04/12/1998.

- 2) *Das infrações relativas à suposta dedução indevida dos valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL* - Equivocadamente, os I. Auditores Fiscais concluíram que a Recorrente teria deduzido indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2009, valores indedutíveis (pela sua natureza jurídica) e valores de “principais” que já haviam transitado por contas de resultado em exercícios anteriores. Contudo a Recorrente demonstrou que efetuou vários ajustes na sua contabilidade, a fim de adequar os lançamentos contábeis relacionados à **reversão/perda dos créditos-prêmio de IPI**, originários das ações judiciais denominadas: “Pré-90 Pólo Ativo”, “Pré-90 Fase II” e “Pós-90 SIMAB”. **Inclusive, conforme confirmado em diligência fiscal, ocorreu a tributação de significativa parcela referente ao crédito prêmio de IPI, quando do respectivo registro contábil.** Ou seja, a Recorrente **não** promoveu qualquer dedução de valores de “principais” que haviam sido lançados no resultado de exercícios anteriores. Também **não** excluiu os ditos valores indedutíveis, apontados pelos I. Auditores Fiscais, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Independente do nome que se dê às perdas registradas pela Recorrente em 2009, seja despesas com tributos ou perdas de créditos-prêmio de IPI, tais despesas não devem adicionadas para fins de apuração do lucro tributável, tendo em vista que a tributação das receitas a elas vinculada (tributação do deságio e de parcela do próprio crédito) gera o efeito de que tais despesas não tenham sido deduzidas anteriormente, na proporção de tais receitas.

A conclusão a que se chega da leitura dos arts. 343, 392 e 521 do RIR/99 é de que as despesas ou custos recuperados devem ser tributados, exceto no caso de o contribuinte demonstrar que não os deduziu em período anterior. Em outras palavras, o objetivo da norma é que as despesas deduzidas no passado, caso recuperadas, sejam tributadas, evitando que o contribuinte tenha duplo benefício tributário em função da mesma despesa, qual seja: **(i)** a dedutibilidade em um momento e **(ii)** a não tributação do momento da recuperação.

Segundo o raciocínio da Recorrente não teria havido duplo benefício quando da contabilização das despesas dos tributos pagos com créditos-prêmio de IPI e quando da contabilização das perdas em 2009, isso em função do reconhecimento e da tributação das receitas com deságio no caso de crédito de terceiros, bem assim no caso de receitas vinculadas aos créditos próprios. Continuando o seu raciocínio, infere que, se **num primeiro momento** em que houve a aquisição do crédito também ocorreu tributação de receita, **NÃO há que se falar em benefício em duplicidade no segundo momento** quando a Recorrente reconheceu as perdas dos

créditos-prêmio de IPI em 2009, uma vez que as despesas **NÃO** haviam sido deduzidas em períodos anteriores.

- 3) ***Da correção dos registros feitos pela Recorrente em 2009*** - a premissa do Relatório Fiscal e dos Autos de Infração, e que foi mantida pelo acórdão recorrido, é de que a Recorrente teria deduzido em 2009 despesas com **TRIBUTOS** que já haviam sido deduzidas em exercícios anteriores. Contudo, **as assertivas do Relatório Fiscal e do acórdão recorrido não se coadunam com a realidade dos fatos**. Isso porque, em 2009, a Recorrente apenas promoveu o registro das **PERDAS DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI** e não a dedução de **tributos** que haviam transitado pelo resultado de exercícios anteriores.

Ao contrário do que aduziu o acórdão recorrido, em 2009, de fato, houve a perda dos créditos-prêmio de IPI, na medida em que **o benefício decorrente de tais créditos (compensação de tributos) foi anulado** devido à inequívoca inclusão de débitos, cujas compensações foram glosadas, no programa instituído pela MP 47/2009.

- 4) ***“Pré-90 Pólo Ativo” – Créditos-prêmio de IPI perda do crédito/ativo contingente*** - Relembrando os fatos, a Recorrente compensou vários tributos (IPI, PIS, COFINS) com os créditos-prêmio de IPI, originários da ação judicial Pré-90 Pólo Ativo, tendo baixado o referido passivo por ocasião das compensações. Nesse caso, escriturou os tributos a débito no resultado em contrapartida a crédito no passivo. Já os créditos-prêmio de IPI, utilizados na compensação dos tributos, eram lançados a débito na conta do ativo em contrapartida a crédito no passivo “contas a pagar refinadora” e a crédito no resultado – “deságio com crédito prêmio de IPI” (**ressalta-se, mais uma vez, que o deságio foi devidamente tributado pela Recorrente**).

O registro contábil dos créditos-prêmio de IPI foi regularmente realizado, pois, a época dos fatos a Recorrente não era titular dos referidos créditos (eles ainda pertenciam à Refinadora Catarinense). Assim sendo, a Recorrente apenas realizava a escrituração a crédito em conta de passivo (contas a pagar junto ao vendedor) e do deságio em conta de resultado.

Ato contínuo, em 2009, com o parcelamento dos débitos que haviam sido inicialmente compensados com os créditos-prêmio de IPI, a Recorrente precisou registrar novos lançamentos contábeis. Sobre este aspecto, como já dito, registrou novo passivo.

Em contrapartida, da mesma forma que a Recorrente precisou restabelecer o seu valor de passivo em decorrência da glosa do crédito-prêmio de IPI, a Recorrente se viu obrigada a reconhecer a perda do referido crédito. O registro da perda se fez necessário pela inclusão de débitos no programa da MP 47/2009 e consequente **inutilização** do crédito prêmio de IPI.

- 5) ***Pré-90 Fase II*** – Referidos créditos tem origem na própria Contribuinte, são créditos próprios. A interpretação equivocada do Fisco fica mais evidente, pois, no caso em apreço, trata-se desde o início de crédito próprio da Recorrente, onde fica mais latente a necessidade de reversão, no Resultado, dos efeitos do crédito-prêmio de IPI lançado originalmente. Repete os argumentos expostos quando da Impugnação de que a cada

tributo compensado com crédito-prêmio de IPI próprio a Recorrente efetuava o lançamento a resultado, registrando uma receita (recuperação de custo) pelo aproveitamento do referido crédito.

Contudo, com a glosa das compensações, os débitos inicialmente “extintos” com os ditos créditos-prêmio de IPI foram restabelecidos. Com a inclusão dos referidos débitos no parcelamento da MP n. 470/2009, houve a necessidade de registrar novo passivo. Em contrapartida, a Recorrente registrou a reversão do crédito-prêmio de IPI glosado (353508 - Encargos com Tributos).

A conta contábil descrita erroneamente, como já dito, não tem o condão de alterar o procedimento levado a efeito pela Recorrente. Assim sendo, a Recorrente não promoveu qualquer dedução/exclusão de tributos. Ela apenas registrou a reversão dos créditos-prêmio de IPI, originários da demanda judicial denominada Pré-90 Fase II, tendo em vista a glosa do crédito- prêmio de IPI.

Logo, o registro levado a efeito pela Recorrente não pode ser confundido com as deduções de tributos alegadas pelos I. Auditores Fiscais. Para fins contábeis, portanto, os R\$ 2.391.582,30 (dois milhões e trezentos e noventa e um mil e quinhentos e oitenta e dois reais e trinta centavos) também representam um ativo contingente. Como visto no tópico anterior, tal ativo não é passível de registro, conforme determinam as normas contábeis citadas anteriormente (Pronunciamento técnico CPC 25, arts. 31 a 37).

A perda e a inutilização a que alude a Recorrente é pelo fato de o crédito-prêmio de IPI não ter sido aproveitado nas compensações glosadas pela RFB. Por outro lado, há expectativa de o crédito vir a ser aproveitado no futuro, quando restar finalizada a discussão judicial pertinente.

Como já esclarecido pela Recorrente, apesar de a conta contábil ter sido denominada de forma errônea (“Encargos com Tributos”), referida conta efetivamente registrou a perda do crédito-prêmio de IPI no Resultado. Referidos créditos ainda estão em litígio. Assim, a Recorrente não poderia manter o registro contábil dos referidos créditos (e oferecê-los eventualmente a tributação), considerando-se que tais valores representam apenas uma expectativa de direito, ou seja, como dito na linguagem contábil, *um ativo contingente* da empresa.

Assim sendo, enquanto a Execução de Sentença nº 1998.34.00.029022-4 estiver em curso, a Recorrente possui uma mera expectativa de direito sobre o *quantum* do crédito que será a ela ressarcido, que não tem o condão de produzir efeitos patrimoniais imediatos, tendo em vista que não foram cumpridos todos os requisitos exigidos por lei.

Ou seja, o ativo contingente não pode ser reconhecido pela Recorrente. Logo, nenhum reflexo fiscal poderia ser exigido em relação a ele.

Como reiteradamente dito, ao contrário do que defendem os I. Auditores Fiscais e o acórdão recorrido, a Recorrente não promoveu qualquer dedução de tributos. **Ela apenas registrou a perda dos créditos- prêmio de IPI, decorrentes da ação judicial denominada Pré-90 Pólo Ativo, tendo em vista que tais créditos não puderam ser utilizados no passado**

(glosa das compensações) e, tampouco, puderam ser registrados no ativo da empresa em 2009.

- 6) **Pós 90 SIMAB** - No caso dos créditos-prêmio de IPI oriundos da ação judicial denominada Pós-90 SIMAB, o procedimento adotado pela Recorrente difere dos casos descritos acima. Todavia, as alegações das Autoridades Fiscais, de que a Recorrente teria deduzido em duplicidade valores de principais dos tributos, não condizem com a realidade dos fatos, como veremos a seguir. Assim, diferente das situações anteriores (Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II) no caso em apreço a Recorrente comprou um crédito-prêmio de IPI – objeto de litígio – porém nunca figurou no polo ativo da demanda judicial em comento⁴³ – e o compensou com débitos próprios. Por outro lado, como assinalado anteriormente, os créditos-prêmio de IPI decorrentes da ação judicial denominada Pós-90 SIMAB não estão mais em litígio. A demanda judicial pertinente restou inexitosa⁴⁴, como observado pelas próprias Autoridades Fiscais (fls. 29, do Relatório Fiscal). Assim, em 2007, a Recorrente já vinha restabelecendo seu passivo em contrapartida de conta de provisão no resultado e ainda vinha adicionando e controlando tais valores em seu Lalur.

Com a glosa das compensações, a Recorrente simplesmente transferiu os valores da conta passiva de provisão para contingência – Crédito-Prêmio IPI (247513), para a conta de parcelamento MP 470 – Curto Prazo (217521), conforme nota-se da figura colada abaixo, extraída da fl. 46 do Relatório Fiscal. Como já dito pelo I. Auditor Fiscal, (fl. 89 do Relatório Fiscal) “o principal é indedutível em 2009 porque já fora deduzido nos anos de competência, assim como a multa de ofício”. Ora, os tributos (principais) já haviam sido lançados no resultado em períodos anteriores. Afirmação correta! Porém, o que se está se deduzindo agora não é tributo, mas sim, a perda do crédito - prêmio de IPI.

Ademais, repise-se, a demanda judicial impetrada pela SIMAB foi considerada inexitosa, fulminando qualquer possibilidade de utilização futura dos créditos-prêmio de IPI. Assim, fica clara a perda definitiva do crédito-prêmio de IPI, restando a Recorrente, apenas, a exclusão definitiva da provisão controlada na parte B do Lalur. O registro da perda do crédito-prêmio de IPI se fez necessário, porque, como já foi dito, não havia qualquer expectativa de recuperar os créditos no futuro.

- 7) **Extensão da autuação para a CSLL** – Repete as argumentações já postas quando da impugnação, mormente a alegação de que não haveria fundamento jurídico que dê suporte à tributação reflexa da CSLL. Ainda, como não teria havido dedução de tributos em 2009, mas tão somente o registro de perdas com créditos-prêmio de IPI, a exigência relativa à CSLL seria incabível.
- 8) **Das infrações relativas à indevida dedução da multa de ofício** – Incabível a exigência, haja vista que não houve a dedução de multas de ofício, mas tão somente o registro de perdas com créditos-prêmio de IPI.
- 9) **Das Infrações relativas à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL** – Como as glosas se deram em decorrência da premissa equivocada de que teria havido dedução de despesas que haviam

transitado no resultado em períodos anteriores, a glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL deve ser cancelada.

Especificamente em relação à glosa procedida em relação ao ano calendário de 2013, no montante de R\$8.520.925,30, alega a Recorrente que o acórdão recorrido desconsiderou completamente os saldos de base de cálculo negativa constantes no SAPLI, que nada mais é do que o documento emitido pela própria RFB, que demonstra os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL das pessoas jurídicas ano a ano. Como se depreende do SAPLI onde constam o período de 1992 a 2011, o saldo de base negativa de CSLL acumulado em 12/2011 era de R\$ 24.669.079,70. Considerando-se a compensação realizada no ano calendário de 2012, no valor de R\$ 19.049.679,94, o saldo remanescente passível de utilização em 2013 seria de R\$ 5.619.399,76. Ou seja, caso as Autoridades Fiscais e o acórdão tivessem analisado o documentado acima, o total glosado no presente item não seria a totalidade compensada pela Recorrente na apuração de CSLL do ano de 2013, mas sim, a diferença desse valor para o saldo acumulado disponível constante no SAPLI.

Entretanto, ainda assim a glosa não poderia ser mantida, uma vez que o saldo acumulado demonstrado no SAPLI não está correto. No ano calendário de 2010 foi efetuada baixa no saldo acumulado demonstrado no SAPLI de R\$ 183.037.505,77, a título de utilização no parcelamento da MP 470/2009 – Lei n. 12.249/2010. No entanto, o valor deduzido pela RFB no SAPLI está equivocado, o valor correto que deveria ser deduzido é de R\$ 168.394.983,08, totalizando diferença de R\$ 14.642.523,69 que deve ser acrescida ao saldo acumulado disponível em 2013.

Com isso, é possível concluir que o saldo acumulado de base negativa de CSLL passível de utilização em 2013 pela Recorrente é de R\$ 20.262.256,07. E dessa forma, a compensação de R\$ 8.520.925,30 possui suporte nos saldos acumulados existentes naquele período. Fato é que o equívoco constante nos controles internos da RFB já foi comunicado pela Recorrente para a Equipe de Parcelamento sendo que a regularização dos valores indicados foi realizada, e consequentemente, o saldo acumulado de base de cálculo negativa de CSLL foi reconstituído, conforme demonstrativo atualizado do SAPLI.

No entanto cumpre salientar que ainda assim existe um erro nos saldos acumulados do SAPLI o qual também já foi comunicado pela Recorrente para a Equipe de Parcelamento, porém ainda não foi ajustado. A baixa referente à utilização da base de cálculo negativa de CSLL para pagamento parcial do parcelamento informada no SAPLI atualizado foi de R\$ 153.188.818,33, valor inferior ao correto que seria R\$ 168.394.983,08.

Assim, o correto saldo acumulado inicial do ano calendário de 2010 é de R\$ 52.138.560,10. Consequentemente, com as compensações de 2010, 2011 e 2012, totaliza-se R\$ 20.262.256,07 passível de utilização pela Recorrente no ano calendário de 2013.

Diante de todo exposto, resta comprovada a regularidade da compensação de base de cálculo negativa de CSLL efetuada pela Recorrente no ano de 2013, justificando a necessária reforma da glosa desse montante.

10) Das infrações relativas à redução das estimativas mensais multa isolada -

Em razão da alegada compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, que decorreu de reflexo da autuação do ano de 2009, as autoridades fiscais recalcularam as estimativas de IRPJ e a CSLL relativos aos anos de 2010 a 2013. Sobre a diferença entre os valores apurados conforme cálculo do fiscal e os recolhidos pela empresa durante esse período é exigida multa aplicada isoladamente, que corresponde a 50% das antecipações supostamente não recolhidas em cada mês, a teor do que preconiza o art. 43, § único c/c art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96. As supostas infrações foram identificadas para os anos de 2010 a 2012.

Contudo, o entendimento do acórdão recorrido não merece prosperar, na medida em que a jurisprudência administrativa e judicial é robusta no sentido de que **(i)** a multa isolada deixa de ser exigível quando se encerra o período e **(ii)** a multa isolada não pode ser cumulada com a multa de ofício.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ (relativo aos anos calendários de 2009 a 2012), CSLL (anos calendários de 2009 a 2013) e Multa isolada por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas (anos calendários de 2010 a 2012), vide e-fls. 02/284. O cerne da questão está relacionado à adesão aos parcelamentos instituídos pela MP nº 470/09 e Lei nº 11.941/09, especialmente ao parcelamento previsto na MP nº 470, e dizem respeito ao cômputo de despesas indedutíveis e de exclusões indevidas das bases de cálculo desses tributos por ocasião dos registros contábeis relativos às confissões de dívidas fiscais decorrentes da adesão aos respectivos programas.

Segundo a Fiscalização, a Contribuinte, ao fazer os registros contábeis decorrentes da inclusão de seus débitos no parcelamento da MP nº 470, reduziu o lucro real (e a base de cálculo da CSLL) ao computar como despesas e/ou exclusões do período: a) débitos tributários referentes a IPI, Contribuição para o PIS, COFINS, IRPJ e CSLL que já haviam transitado pelos resultados de exercícios anteriores; b) despesas com multas de ofício, indedutíveis por sua natureza; e c) exclusão indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da receita oriunda do benefício previsto nos §§ 2º e 3º da MP nº 470, referente à conversão de bases de cálculo

negativas de IRPJ e CSLL em crédito utilizável para a liquidação dos vários tributos e contribuições administrados pela RFB.

As infrações levantadas pela Fiscalização relacionam-se, direta ou indiretamente, ao aproveitamento de créditos-prêmio de IPI, estando inseridas num complicado contexto de contenciosos administrativos e judiciais que envolveram a utilização desses créditos nos últimos 30 anos por parte da empresa Autuada. Como vimos, de modo geral, os créditos-prêmio de IPI relacionam-se, em sua origem, principalmente a seis processos judiciais impetrados pela própria fiscalizada e por terceiros, sendo que destes terceiros a Portobello S/A adquiriu créditos mediante contratos de cessão de direitos ou cessão de créditos. A utilização desses créditos para abater débitos de tributos diversos a cargo da Autuada gerou mais de 30 processos administrativos que veiculam a formalização dos indeferimentos das compensações procedidas, ou a formalização dos autos de infração lavrados pelas compensações indevidas.

Abaixo reproduzo novamente a tabela onde estão discriminados os valores e a origem dos créditos utilizados pela Contribuinte para a compensação com os débitos parcelados.

Tabela 4: Dívidas parceladas sob a ótica da origem (em 30/09/2009)

Origem	MP nº 470	Lei nº 11.941	SUBTOTAL
Atrasos	-	5.170.615,12	5.170.615,12
Parcelamentos Existentes	-	22.577.076,76	22.577.076,76
Outros Débitos	-	6.300.330,51	6.300.330,51
POS-90 REFINADORA	-	108.467.648,67	108.467.648,67
PRE-90 PÓLO ATIVO	119.738.813,36	-	119.738.813,36
PRE-90 FASE II	6.353.500,33	-	6.353.500,33
POS-90 SIMAB	17.953.746,98	-	17.953.746,98
TOTAL	144.046.060,67	142.515.671,06	286.561.731,74

As infrações apontadas pela Fiscalização tem como “origens” (demandas judiciais cujos créditos-prêmio de IPI foram utilizados para compensar indevidamente os débitos parcelados no âmbito da MP/470) as ações denominadas de PRÉ-90 PÓLO ATIVO, PRÉ-90 FASE II e PÓS-90 SIMAB e dizem respeito a apropriações de despesas indedutíveis referentes a principais e multas de ofício, bem como a receitas relativas ao benefício instituído pela MP nº 470/09, excluídas indevidamente na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

A tabela abaixo informa, de maneira objetiva, a síntese das infrações apontadas pela Autoridade Fiscal:

	IPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	Total das Despesas / Exclusões em 2009
Glosa de Despesa com Principal	32.628.464,92	10.800.255,55	1.809.076,68	528.303,55	184.866,02	45.950.966,72
Glosa de Exclusão de Principal	5.175.185,07	1.112.871,81	372.925,90	0,00	0,00	6.660.982,78
Glosa de Exclusão de Multa de Ofício	0,00	29.044,82	21.361,71	0,00	0,00	50.406,53
Glosa de Exclusão Receita Auferida na conversão de Prejuízos Fiscais e BCNCSLL	0,00	0,00	0,00	35.041.171,74	14.294.703,01	49.335.874,75
Glosa Total de Despesa	32.628.464,92	10.800.255,55	1.809.076,68	528.303,55	184.866,02	45.950.966,72
Glosa Total de Exclusões	5.175.185,07	1.141.916,63	394.287,61	35.041.171,74	14.294.703,01	56.047.264,06
Glosa de Despesa + Glosa de Exclusão	47.893.187,06	15.534.769,70	2.946.596,99	36.977.002,74	14.972.096,46	101.998.230,78

Vamos tratar, inicialmente, da infração relativa às exclusões indevidas.

Relativamente às apropriações de receitas, auferidas por conta dos benefícios instituídos pela MP nº 470/09, a Fiscalização destaca, conforme a tabela abaixo, que a irregularidade cometida diz respeito à exclusão quando da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, efetuada de forma indevida, **das receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, no valor de R\$49.335.874,75, em valores utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros) incluídos no parcelamento.** Segundo a Fiscalização, referidas exclusões teriam sido feitas sem o suporte de previsão legal para a sua redução.

Tabela 10: Benefícios da MP nº 470 - Apropriação de Receitas e Exclusões Realizadas

CRÉDITOS		ATIVO / PASSIVO	RECEITAS	EXCLUSÕES PROMOVIDAS PELO SP
SUBTOTAL	135.137.421,63		135.137.421,63	49.335.874,75
BENEFÍCIOS DO PÓS 90 SIMAB	10.407.744,51	0,00	10.407.744,51	0,00
Multa de Mora	283.717,80	0,00	283.717,80	0,00
Multa de Ofício	50.406,53	0,00	50.406,53	0,00
Juros	7.927.360,25	0,00	7.927.360,25	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	37.816,98	0,00	37.816,98	0,00
Encargos Legais	2.108.442,94	0,00	2.108.442,94	0,00
BENEFÍCIOS DO PRE 90 POLO ATIVO	71.674.089,76	0,00	71.674.089,76	0,00
Multa de Mora	2.186.183,90	0,00	2.186.183,90	0,00
Multa de Ofício	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	0,00
Juros	31.467.469,30	0,00	31.467.469,30	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	9.080.583,36	0,00	9.080.583,36	0,00
Encargos Legais	4.468.504,50	0,00	4.468.504,50	0,00
BENEFÍCIOS DO PRE 90 FASE II	3.719.712,62	0,00	3.719.712,62	0,00
Multa de Mora	478.316,46	0,00	478.316,46	0,00
Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	2.179.848,72	0,00	2.179.848,72	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	1.061.547,44	0,00	1.061.547,44	0,00
COMPENSAÇÃO BN CSLL E IRPJ	49.335.874,75	0,00	49.335.874,75	49.335.874,75
IRPJ	35.041.171,74	0,00	35.041.171,74	35.041.171,74
CSLL	14.294.703,01	0,00	14.294.703,01	14.294.703,01

A Recorrente, em seu recurso voluntário, alega que o objeto da glosa não configura acréscimo patrimonial. O fato gerador do IRPJ e da CSLL não seria o mero reconhecimento de receitas para fins contábeis, e sim, a obtenção de lucro, ganhos ou acréscimos patrimoniais, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Seguindo essa linha de raciocínio, quando determinada sociedade apura prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao invés de lucro ou acréscimo patrimonial, haveria um redução patrimonial.

Assim, quando a MP 470/2009 permite o pagamento de tributos com o saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, haveria apenas uma antecipação da RECOMPOSIÇÃO patrimonial que, de outra forma, seria obtida apenas no futuro, devido à limitação de compensação de 30%. Ou seja, o pagamento com a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL não teria gerado qualquer acréscimo ao patrimônio da Recorrente.

Neste ponto, concordo inteiramente com a Contribuinte. Por uma questão de coerência, reporto-me ao Acórdão nº 1401-002.961, de 17 de outubro de 2018, de minha lavra, acolhido por esta Turma por unanimidade. Referido Acórdão trata de caso bastante semelhante, onde se discutiu a utilização de saldos de prejuízos e bases de cálculo negativas de CSLL para o

abatimento de débitos confessados no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/09.

Naquela oportunidade, me socorri do voto do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, constante do Acórdão nº 1301-002.175, de 24 de janeiro de 2017, que assim dispunha:

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.

Assim, os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL, quando não utilizados nos períodos próprios, constituem-se em crédito contra o Fisco para serem utilizados na compensação com lucros de períodos futuros, porém, de acordo com a legislação aplicável, serão excluídos do lucro líquido para fins de determinação do lucro real. Da mesma forma, quando utilizados para liquidar juros e multas de débitos inseridos no REFIS da Crise, devem ser excluídos da determinação do referido lucro.

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. Logo, não há fundamento legal para que os citados prejuízos e/ou bases negativas da CSLL utilizados para este fim, tenham tratamento diverso daquele previsto para compensação com lucros futuros.

Por outro lado, entendo que inexistente, 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.

Observe-se, por oportuno, que crédito contra o fisco não resulta apenas de indébito tributário, ao contrário do sustentado na decisão recorrida. Entendo que, embora o crédito não seja originado de indébito tributário, este fato não lhe retira sua titulação de crédito, vez que constituído, declarado na DIPJ, controlado por sistema específico da Receita Federal e utilizável na compensação de IRPJ e CSLL incidentes sobre lucros vintouros e, no caso dos autos, a Lei conferiu liquidez também para utilização na liquidação de multas e juros no âmbito do REFIS.

Por outro lado, o argumento basilar adotado pela fiscalização, ratificado no acórdão recorrido, reside na alegação de falta de previsão legal a respeito da exclusão dos valores relativos à liquidação de juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Logo, parte a fiscalização de uma premissa inexistente, qual seja, incremento patrimonial, pois, conforme visto, este inexistente, pois o que de fato ocorreu foi apenas uma compensação.

Portanto, o fato da Lei 11.941/09 tratar expressamente da exclusão da redução de multa e juros e ser "omissa" com relação à liquidação de saldo remanescente de multas e juros com prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, não autoriza a conclusão de que o contribuinte deveria adicionar às respectivas bases de cálculos o montante de R\$ 13.274.679,18.

Assim, não havendo qualquer razão jurídica para tratar distintamente o crédito aqui mencionado (ativo fiscal diferido), seja quando empregado na compensação com lucros vindouros, seja na hipótese de ser utilizado para liquidação de multas e juros, resta evidente que a pretensão da fiscalização de exigir IRPJ e CSLL sobre o montante de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL não encontra amparo legal e, bem por isso, deve ser reformada a decisão recorrida, neste ponto.

O voto acima citado serve como uma luva ao caso em apreço neste processo. São situações bastante semelhantes e que tiveram o mesmo tratamento por parte da Fiscalização.

Como asseverado, a Lei nº 11.941/2009 (bem assim a MP nº 470/2009), a par do disposto na Lei nº 9.065/95, instituíram benefício fiscal incidente sobre o mesmo tipo de crédito, qual seja, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da contribuição social. A partir de sua edição, os Contribuintes em geral passaram a dispor de duas opções para o aproveitamento de tais valores. Nada obstava ao Contribuinte utilizar-se de um, de outro ou de ambos ao mesmo tempo.

Pela sua própria natureza, o benefício fiscal constante da Lei nº 9.065/95 não se sujeita à tributação quando utilizado. Da mesma forma, não reputo aceitável que tal “crédito” tenha tratamento diverso (no caso, em relação à Lei nº 11.941/09 e MP nº 470/09) apenas porque foi utilizado de forma diferente (para abatimento/liquidação de débitos), conforme vimos no voto do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, constante do Acórdão nº 1301-002.175.

Dando outro enfoque, desta feita para a questão necessidade de exclusão dos valores resultantes da conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL utilizadas para o pagamento de débitos tributários, trago excerto da declaração de voto da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, constante do Acórdão nº 1402-003.890, de 14 de maio de 2019:

Diante de tais determinações, a Secretaria da Receita Federal foi questionada, em consulta, acerca dos procedimentos que deveriam ser adotados para utilização de prejuízos fiscais e bases negativas próprios, editando a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 21, de 2001, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente dos prejuízos fiscais apurados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR gerados em períodos anteriores quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ e nem da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: Regulamento para a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), artigo 344, parágrafo 2º; IN SRF nº 44, de 25 de abril de

2000, artigo 7º, inciso "I"; IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ementa: O valor do Ativo Fiscal Diferido decorrente das bases de cálculo negativa da Contribuição social sobre o Lucro Líquido CSLL geradas em períodos anteriores quando reconhecidas contabilmente devem ter como contrapartida conta do patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de Ajustes de Exercícios Anteriores e não influenciarão na base de cálculo da referida contribuição e nem na do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ. O reconhecimento contábil desse ativo fiscal quando decorrente de base de cálculo apurada no período em curso pode ser efetuado no encerramento do próprio período; tendo porém como contrapartida conta de receita. Essa receita, no entanto, poderá ser excluída do lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, artigo 1º e parágrafo único; IN SRF nº 44, de 25 de abril de 2000, artigo 7º, inciso "I"; IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993.

Nos fundamentos legais deste ato constam as orientações contábeis no sentido de que também a pessoa jurídica que utilizasse prejuízos fiscais e bases negativas próprios acumulados deveria reconhecer o ativo fiscal em contrapartida a conta de Patrimônio Líquido (sendo a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados a mais adequada para tanto), ou em contrapartida a receita, se registrado no próprio período de apuração, receita esta passível de exclusão do lucro tributável porque:

14. O IRPJ e a CSLL, quando escrituradas por um lado a débito contábil de despesa e por outro em conta do passivo que represente as dívidas a serem paga, não são dedutíveis na formação das respectivas base de cálculo. O IRPJ não é dedutível da base de cálculo da CSLL, dada a absoluta falta de previsão legal; e também não é dedutível de sua própria base de cálculo; conforme dispõe o Regulamento para a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), artigo 344, parágrafo 2º; que a seguir transcrevo:

Parag. 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

15. A CSLL, por seu turno, desde 01 de janeiro de 1997 não é dedutível de sua própria base de cálculo e nem da base de cálculo do IRPJ; conforme determina a Lei 9.316, de 22 de novembro de 1996, artigo 1º e parágrafo único; que também transcrevo a seguir:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo Único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao

lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

16. *Estamos diante, portanto, de tributos que não são dedutíveis na determinação das respectivas bases de cálculo e nem da base de cálculo um do outro. Colocando de forma diferente, mas que resultará no mesmo efeito; é possível afirmar que não é dedutível a despesa originada em contrapartida do registro contábil do passivo correspondente aos citados tributos. Ora, se as despesas que decorrem do reconhecimento desses passivos não são dedutíveis; também as receitas que resultam do reconhecimento dos ativos podem ser afastadas da tributação. Qualquer outra conclusão, parece-me, seria perversa.*

17. *Deve ser levado em conta, também, que algumas empresas podem deixar de reconhecer na escrituração esses efeitos; e essa postura em nada alterará a situação fiscal do contribuinte. A falta de adoção dos procedimentos contábeis que integram o Pronunciamento do Ibracon ou a determinação da SRF constante da IN SRF nº 44/2000 pelos contribuintes que não alienarem os referidos créditos fiscais; não trará qualquer reflexo tributário. Tanto é verdadeira a assertiva que não existe sanção para aqueles que não adotarem as mencionadas orientações. Evidentemente espera-se que esses eventos, em respeito à boa técnica contábil, sejam sempre reconhecidos na escrituração mercantil; de sorte a fazer refletir no patrimônio das empresas a realidade que se espera.*

18. *Lembro ainda a orientação da SRF constante da IN SRF nº 96, de 30 de novembro de 1993, art. 10, parágrafo único; e do ADN COSIT nº 39, de 08 de dezembro de 1993; a respeito de matéria que tenho como análoga a esta. Naquela oportunidade foi determinado que a diferença entre a provisão para o pagamento do imposto de renda sobre o lucro inflacionário acumulado diferido, e o valor efetivamente pago em virtude da utilização dos benefícios concernentes ao pagamento do imposto com a alíquota reduzida, mediante a realização espontânea antecipada desse lucro, conforme previsto pela Lei 8.541/1992; deveriam ser lançadas em conta de resultado do período-base. Essa diferença, portanto, na época também ocasionou o registro de receita; como contrapartida contábil à baixa do passivo (representado pelo saldo que resultou na conta de provisão para pagamento do IR). Porém, por força dos atos aqui citados, dita receita foi excluída do lucro líquido tanto para fins de determinação do lucro real quanto para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. No caso sob enfoque, em tese, ocorre o mesmo quanto à origem; uma vez que também se reconhece receita que têm como contrapartida contas envolvendo o IRPJ e a CSLL. A seguir transcrevo os atos mencionados:*

IN 96/1993 – art. 10 – O imposto calculado na forma prevista no artigo 6º deverá, no mês da opção, ser registrado a crédito de conta do passivo, representativa do imposto a pagar, em contrapartida à conta do passivo que registrar a provisão do imposto diferido.

Parágrafo Único. A diferença apurada deverá ser lançada em conta de resultado do período-base, podendo ser excluída do lucro líquido na apuração da contribuição social sobre o lucro e do lucro real. (Sublinhei).

ADN COSIT nº 39/1993 – Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados

que a diferença entre o valor correspondente à provisão do imposto de renda sobre o lucro inflacionário acumulado acrescido do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, e o valor do imposto devido, relativo ao exercício da opção prevista no art. 31 da Lei nº 8541, de 23 de dezembro de 1992, poderá ser excluída do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

[...] (destaques do original)

Assim, a possibilidade de exclusão da receita reconhecida em contrapartida à constituição do ativo fiscal diferido decorre do fato de este direito corresponder a IRPJ e CSLL recuperáveis, os quais, como despesas, não são passíveis de dedução do lucro tributável. Aplica-se, aqui, portanto, tratamento semelhante ao atribuído à reversão de provisões indedutíveis: a legislação prevê, apenas, a indedutibilidade da despesa, e a lógica tributária impõe, por força do art. 250, II do RIR/99, a exclusão da receita escriturada em razão de sua reversão: (grifei)

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

[...]

Registre-se que a mesma lógica está prevista no âmbito da apuração da base de cálculo da CSLL, na forma da Lei nº 7.689, de 1998:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior. (negrejou-se)

Extraí-se dos ensinamentos da Conselheira Edeli Pereira Bessa, em suma, que a utilização de prejuízos fiscais acumulados (bem assim as bases de cálculo negativas de CSLL) para o pagamento de tributos no âmbito dos parcelamentos especiais (seja a Lei 11.941/09, seja a MP 470/09) faz nascer uma receita; **entretanto, esta receita não deve ter influência na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo dela ser excluída.** Isso porque, segundo a Conselheira Edeli, dentre outros motivos, “a possibilidade de exclusão da receita reconhecida em contrapartida à constituição do ativo fiscal diferido decorre do fato de este direito corresponder a IRPJ e CSLL recuperáveis, os quais, como despesas, não são passíveis de dedução do lucro tributável. Aplica-se, aqui, portanto, tratamento semelhante ao atribuído à reversão de provisões indedutíveis: a legislação prevê, apenas, a indedutibilidade da despesa, e a lógica tributária impõe, por força do art. 250, II do RIR/99, a exclusão da receita escriturada em razão de sua reversão.”

Do mesmo Acórdão nº 1402-003.890, de 14 de maio de 2019, extraio as não menos valiosas lições do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, Relator do respectivo voto, que assim se manifesta em relação aos conceitos de lucros e prejuízos fiscais, bem assim sua utilização:

Diferentemente se sucede com os chamados “lucro real” ou “prejuízos fiscais”, ficções jurídicas criadas por lei e que nascem a partir dos resultados contábeis em determinado momento (que se convencionou chamar de período e que, após ajustes para mais ou para menos, mostram, no primeiro caso, a base de cálculo do IRPJ e com os devidos ajustes específicos, também da CSLL) e que **a lei** (e somente ela) permitiu, no caso dos “prejuízos fiscais”, fossem utilizados em tempo futuro e sem prazo de finalização, para fins de abater lucros (reais) que viessem a ser gerados.

Dizendo de outro modo, não fosse a previsão legal (atualmente, artigo 42, da Lei nº 8.981/1995) e o “prejuízo fiscal”, **diferentemente do prejuízo contábil**, se esgotaria na data do balanço, isto porque, sabidamente, o IRPJ (e CSLL), por expressa definição de lei, **têm fatos geradores complexivos que se iniciam no primeiro dia do período e se concluem no último, seja este período trimestral ou anual.**

Como bem dito pela Ministra Ellen Gracie no RE 344.994/PR “o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas”.

Em claro dizer, não fosse, repito, a excepcionalidade da lei, uma empresa, que apurasse o IRPJ e a CSLL de forma anual iria se deparar com o seguinte quadro em 31/12/xx:

- a) se tivesse lucro real, calcularia e seria devedora de ambos os tributos;
- b) se tivesse “prejuízo fiscal” (ou “base negativa”), nada pagaria, mas não poderia levar este valor para períodos subsequentes, ou seja, **ele se exauriria na data do fechamento do balanço.**

Muito a propósito, por comungar da mesma linha de pensamento aqui defendida, transcrevo excertos do voto do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado exarado no Ac. 1201-001.826 sessão de 26/07/2017 que, embora apreciando fatos à luz da MP nº 470/2009 (quando aqui se cuida da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da MP nº 449/2008), mostram o mesmo entendimento trazido neste momento:

"Voltando à sistemática do Lucro Real, temos que uma vez que a pessoa jurídica apure lucro, deverá calcular e pagar o imposto correspondente e assim temos como liquidado o período.

Contudo, quando da apuração de Prejuízo Fiscal – a partir daqui todas as menções ao Prejuízo Fiscal valem também para a base de cálculo negativa de CSLL – em determinado período, naturalmente, não há pagamento de imposto (...). Isso porque, não tendo a pessoa jurídica gerado lucro, não ocorreu o fato gerador do Imposto de Renda. Pelo contrário, na ocorrência de Prejuízo, o que a pessoa jurídica percebe é um decréscimo patrimonial – do ponto de vista legal e também contábil.

Ocorre que a vida da empresa não acaba no dia 31 de dezembro de cada ano para, então, renascer no dia 01 de janeiro do ano seguinte, com tudo novo e todos os problemas resolvidos e contas pagas. Para algumas empresas, até que não seria má idéia, mas a vida não é assim, muito menos do ponto de vista tributário.

A vida empresarial é contínua e fluída. A data de 31 de dezembro é apenas um marco temporal utilizado para que se possa efetuar a apuração de resultados obtidos num determinado período, contudo, a ligação com o ano ou período seguinte é direto. Basta considerar que o saldo inicial das contas de passivo e ativo do ano seguinte reflete exatamente o saldo final do ano anterior. A empresa inicia o ano 02 da forma como finalizou o ano 01". (destacado por este Relator).

Assim, a transposição deste “prejuízo fiscal” só foi possível em face da permissão trazida por lei e tem, nitidamente, caráter de puro incentivo, tanto que assim o próprio Supremo o definiu, como, aliás, a Fiscalização em seu RF e a PGFN em suas “Razões” muito bem alertaram.

São claras as palavras da I. Ministra Ellen Gracie no voto vista que proferiu no RE 344.994/PR citado pela Procuradoria da Fazenda:

É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos, como a estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais além do exercício social que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigente para o exercício que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30% ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. (...) (grifo nosso)

Assim, ao permitir que um “prejuízo fiscal” apurado no momento temporal “x” pudesse ser transposto para o futuro, a legislação, com plena ratificação da Corte Maior, fez nascer, se não um direito (posto que ainda não líquido e certo), ao menos uma “expectativa de direito”, que se consolida quando e se implementadas as condições para a fruição do benefício.

Justamente por não ser “direito”, **no lido sentido do termo**, mas ainda uma mera expectativa é que, na imensa maioria das empresas, tais valores (de prejuízos fiscais e bases negativas) **não são registrados contabilmente**, mas apenas no LALUR.

Todavia, ainda que assim seja, penso que nada impede que a entidade, visando dar maior transparência aos seus negócios, opte pelo registro de tais montantes, algumas utilizando-se de contas do circulante, outras, como no caso aqui tratado, no ativo diferido, embora, particularmente, esse Conselheiro entenda que o melhor meio de dar esta informação a terceiros sem influir em contas patrimoniais ou de resultado seja mediante o uso de contas de compensação que embora não mais obrigatórias, não são proibidas, ao contrário, são de extrema utilidade justamente para mostrar latentes direitos (ou obrigações) que podem um dia aflorar.

Por fim, finalmente, cabe um breve comentário sobre “receitas”.

De forma geral, como ensina a maioria dos doutrinadores, dentre eles Iudícibus e outros, **“Receita”** corresponde à “entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”.

Mesma linha, com variáveis, adotada por HENDRIKSEN e VAN BREDA, neste caso debruçando-se sobre os conceitos de “ganhos” e “receitas” para concluir que, talvez por influência dos pronunciamentos do FASB **“receitas propriamente ditas” correspondem àquelas obtidas pelas atividades principais ou básicas da empresa**, no que se diferenciariam de “ganhos”, estes tidos como gênero da qual a outra seria espécie.

Entendimento normativamente expresso pelo Conselho Federal de Contabilidade através a Resolução CFC nº 1.187/09, que aprovou a NBC TG 30 – RECEITAS, para o qual, ***“receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”*** – (item 4.25, letra “a” destaque acrescido).

Do mesmo modo na Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 tratando da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e definiu receita e ganho:

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

(...)

Citei o trecho acima, da lavra do Il. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, para realçar alguns conceitos, mormente o de receita para fins fiscais e outros atinentes à contabilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL utilizados no pagamento de tributos e seus acréscimos, no âmbito dos parcelamentos instituídos pela Lei nº 11.941/09 e MP 470/09. Fiz isso para fazer a conexão com o decidido no Acórdão nº 9101-003.923, 1ª Turma da CSRF, de 04 de dezembro de 2018, da relatoria do Ilustre Conselheiro Demétrius Nichele Macei, cujo resultado foi ao final favorável à tese da Contribuinte, por maioria de votos. Trata-se de situação idêntica ao caso ora em apreço:

Em síntese, a questão posta para análise deste Colegiado cinge-se em decidir se o uso de saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, seja multa, juros ou tributos em si, mediante permissivo legal, no caso, a MP 470/09, por reduzir passivo do contribuinte, se se trataria de receita tributável, ou não, para fins de incidência do IRPJ e CSLL.

(...)

Ao ver deste Julgador, corroborando o quanto disposto pela PGFN no recurso especial ora em análise, a questão posta para julgamento não se resolve pela discussão da forma de contabilização do ativo diferido representado pelos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários existentes no passivo contábil do contribuinte, mediante o permissivo disposto no art. 3º, da MP 470/09.

A questão é a comprovação da ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial em favor do contribuinte pela utilização de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários com base no permissivo legal inserto no art. 3º, da MP 470/09.

Neste sentido, correto o encaminhamento dado pela PGFN em seu recurso especial, demonstrando, através de decisões do E. STF, a natureza dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, para fins tributários. Pela pertinência, transcreve-se abaixo o disposto na ementa do julgamento do RE nº 344.994/PR e esclarecimento adicional feito pela Exma. Min. Ellen Gracie:

(...)

A utilização de prejuízos fiscais é um benefício fiscal concedido pelo Estado e a sua utilização, para fins fiscais, deve ser realizada nos estritos limites impostos pela lei que a prevê. Interpretação extensiva para a CSLL, nos termos do julgamento do RE 545.308, citado pela PGFN em seu recurso especial.

Esse posicionamento, com a devida vênia, afasta a discussão posta pelo contribuinte quanto a efeitos diversos, para fins fiscais, da contabilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL como sendo um ativo diferido (direito) ou “outras receitas” para fins de pagamento de débitos tributários nos moldes da MP 470/09.

No entanto, independentemente desta questão contábil, o que persiste é a questão: o uso dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL para pagamento de débito tributário, independentemente de estarem materializados no passivo como multas, juros ou tributos, representa um acréscimo patrimonial que justifique a incidência do IRPJ e CSLL nos moldes da autuação objeto deste processo administrativo?

Para a PGFN “tem-se como inegável a existência do acréscimo patrimonial”.

Para tanto, defende a PGFN que “a diminuição do passivo significa uma receita para o contribuinte” e que “a contrapartida para a obtenção dessa receita foi a utilização de um benefício fiscal, isto é, não houve sacrifício de nenhum ativo ou direito, como tenta fazer parecer o contribuinte”, para concluir que “essa receita somente não estaria sujeita à tributação se houvesse alguma norma na legislação tributária exonerando o contribuinte de tal obrigação”. (e-fls. 3492)

Prossegue a PGFN: “por outro lado, ao usufruir o benefício fiscal proporcionado pelo art. 3º da Medida Provisória 470, de 2009, não haverá esse dispêndio, não será preciso realizar a baixa de nenhum ativo – a não ser o ativo fiscal diferido utilizado como contrapartida para a liquidação de débitos” (sublinhamos). (e-fls.. 3492)

Por fim, defende a PGFN em seu recurso especial que a forma usual de utilização dos prejuízos fiscais, para fins tributários, está inserida no art. 250, III, do RIR/99, que regulamenta o disposto na Lei 8.981/95 e 9.065/95. (e-fls. 3495)

A utilização para a quitação de débitos tributários apareceu tão somente em algumas leis que instituíram parcelamentos, dentre elas, o art. 3º, da MP 470/09, abaixo transcrito:

Art. 3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados NT.

§ 1º Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão 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.

§ 2º As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento ou parcelamento nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes aos débitos, inclusive multas e juros, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação desta Medida Provisória, devidamente declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese do §2º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da

base de cálculo negativa das alíquotas de vinte e cinco por cento e nove por cento, respectivamente.

§ 4º A opção pela extinção do crédito tributário na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009. (sublinhamos)

Pela legislação acima transcrita, não há dúvidas de que a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para a quitação de débitos tributários foi realizada pelo contribuinte em permissivo legal.

Em tal permissivo, como bem pontua a PGFN, não há previsão direta para que o contribuinte possa, apurado o lucro líquido, fazer a exclusão dos valores apurados nos moldes do § 3º, do art. 3º, acima transcrito, na apuração do lucro real, da mesma forma que não há também tal permissivo no art. 250, do RIR/99.

Mas, ao ver deste Julgador, não foram esses pontos que levaram o Colegiado *a quo* em dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Com a devida vênia, transcrever-se-á abaixo excerto do acórdão recorrido que demonstra o quanto apontado por este Julgador (e-fls. 3396):

Em apertadíssima síntese e respeitadas as regras especiais de adições e exclusões, a sistemática do Lucro Real obriga o contribuinte a apurar seu lucro efetivo, ou como também diz o nome, real.

Assim dispõe o RIR/99 sobre o conceito de Lucro Real:

Seção II

Conceito de Lucro Real

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (DecretoLei 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 (DecretoLei 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).

A conta é simples: basta considerar as receitas e deduzir as despesas. Se as receitas forem maiores que as despesas, temos o Lucro Real e a obrigação de pagamento do IRPJ. Se as despesas forem maiores que

as receitas, temos o PF (prejuízo fiscal) e o não pagamento do imposto.

Neste ponto do voto, é importante voltarmos atenção ao que dispõe o CTN sobre o fato gerador do Imposto de Renda:

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.*

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (nossos grifos)

Voltando à sistemática do Lucro Real, temos que uma vez que a pessoa jurídica apure lucro, deverá calcular e pagar o imposto correspondente e assim temos como liquidado o período.

Contudo, quando da apuração de Prejuízo Fiscal – a partir daqui todas as menções ao Prejuízo Fiscal valem também para a base de cálculo negativa de CSLL – em determinado período, naturalmente, não há pagamento de imposto (...). Isso porque, não tendo a pessoa jurídica gerado lucro, não ocorreu o fato gerador do Imposto de Renda. Pelo contrário, na ocorrência de Prejuízo, o que a pessoa jurídica percebe é um decréscimo patrimonial – do ponto de vista legal e também contábil.

Ocorre que a vida da empresa não acaba no dia 31 de dezembro de cada ano para, então, renascer no dia 01 de janeiro do ano seguinte,

com tudo novo e todos os problemas resolvidos e contas pagas. Para algumas empresas, até que não seria má idéia, mas a vida não é assim, muito menos do ponto de vista tributário.

A vida empresarial é contínua e fluída. A data de 31 de dezembro é apenas um marco temporal utilizado para que se possa efetuar a apuração de resultados obtidos num determinado período, contudo, a ligação com o ano ou período seguinte é direto. Basta considerar que o saldo inicial das contas de passivo e ativo do ano seguinte reflete exatamente o saldo final do ano anterior. A empresa inicia o ano 02 da forma como finalizou o ano 01.

Neste sentido, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano 01 (decrécimo patrimonial) de R\$ 1 milhão e passa a ter um lucro de R\$ 500 mil no ano 2, não há ainda acréscimo patrimonial, mas simples recomposição patrimonial.

O acréscimo patrimonial, fato gerador do Imposto de Renda, passa a ser percebido, neste exemplo, a partir do momento em que o lucro desta empresa superar o montante de R\$ 1 milhão.

(...)

Contudo, como forma de garantir uma segurança mínima no nível de arrecadação, foi criada pela Lei 9.065/95, um limite para a compensação do prejuízo fiscal que é de 30% do lucro apurado no período, conforme assim dispõe o RIR:

Art. 509 (...)

Art. 510 (...)

Os dispositivos acima deixam claro que é incontroverso o fato de que o saldo de prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores pode ser compensado com lucros futuros.

Não poderia ser diferente, pois, se trata de simples observância do CTN no tangente ao fato gerador do Imposto de Renda, vez que “recomposição patrimonial” não é fato gerador do imposto de renda mas sim o “acrécimo patrimonial” no sentido de incremento do patrimônio ou na efetiva geração de riqueza.

Se a empresa perdeu R\$ 1 milhão no ano 01 e ganhou R\$ 500 mil no ano 02, não há que se falar em geração de riqueza!

Ainda que este Julgador não comungue das mesmas conclusões apresentadas no acórdão recorrido quanto aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL serem ativos do contribuinte, notadamente pela insegurança quanto ao tempo que levará para que possam ser compensados, o que pressupõe que o contribuinte tenha lucros, fato é que a MP 470 permitiu a utilização desse saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, antecipando a sua utilização independentemente do evento lucro.

Assim, ao ver deste Julgador, a simples antecipação da recomposição do patrimônio do contribuinte, pelo uso de todo ou parte de seu estoque de prejuízos

fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, não configura acréscimo patrimonial passível de incidência do IRPJ e CSLL, nos termos dos artigos 43 e 44 do CTN. E, se o contribuinte possui regularmente escriturado, em seu LALUR, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, significa que o seu patrimônio, no decorrer dos períodos de apuração do IRPJ e CSLL, ainda não foi recomposto.

E, uma vez zerando o seu estoque de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, todo o lucro que vier a ser obtido posteriormente, antes que ocorra algum novo prejuízo, será base integral para a apuração do IRPJ e CSLL devidos. Não havendo mais recomposição patrimonial a ser feita, tudo o que se adicionar ao patrimônio será acréscimo e estará sujeito à incidência dos referidos tributos.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo o acórdão recorrido pelos fundamentos acima, reconhecendo que, no caso concreto, a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, nos moldes do art. 3º, da MP 470/09, **é uma mera antecipação da recomposição do patrimônio do contribuinte e, desta forma, à míngua de acréscimo patrimonial, não há incidência do IRPJ ou CSLL sobre os valores utilizados.**

Estou plenamente de acordo com as conclusões a que chegou o Conselheiro Demétrius Nichele Macei, e adoto como minhas razões de decidir a fundamentação adotada por ele. A questão contábil, relativa à forma de contabilização do ativo diferido representado pelos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para fins de pagamento de débitos tributários existentes no passivo contábil do contribuinte, mediante o permissivo disposto no art. 3º, da MP 470/09, realmente, não é a questão mais importante.

Vimos anteriormente, a partir dos ensinamentos do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, que a forma mais adequada de registrar a utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para o pagamento de tributos e seus acréscimos seria através de contas de compensação, e não via contas patrimoniais e de resultado. Via de regra, bastaria o controle no LALUR, o que seria absolutamente regular. Então, a questão contábil, realmente, é secundária.

Devemos focar, isso sim, na verificação da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa para o pagamento de débitos tributários, conforme o benefício concedido no art. 3º, da MP 470/09. E, efetivamente, nesse caso, não há o acréscimo patrimonial necessário à incidência dos tributos exigidos no presente feito, mas tão somente a recomposição do patrimônio da Contribuinte à medida que os saldos de prejuízo e de base negativa de CSLL vão sendo utilizados. O que houve, no caso concreto, a bem da verdade, foi uma redução de ativo (ativo fiscal diferido) com uma correspondente redução de passivo (liquidação de principal, multas e juros de débitos inseridos no parcelamento especial), sem que tal fato represente qualquer incremento na situação patrimonial da recorrente. Em sendo mera recomposição do patrimônio do Contribuinte, não há incidência do IRPJ ou de CSLL sobre os valores que foram utilizados.

Ademais, vimos também 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 (conforme o disposto na Lei nº 9.065/95), seja para liquidar tributos, multas e juros nos parcelamentos da Lei nº 11.941/2009 e MP nº 470/2009, bem assim, a receita que se origina da utilização de prejuízos fiscais acumulados (como também das bases de cálculo negativas de CSLL) para o pagamento de tributos no âmbito dos parcelamentos especiais

(seja a Lei 11.941/09, seja a MP 470/09) não deve ter influência na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo dela ser excluída.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso para restabelecer a exclusão relativa à utilização dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para a quitação de débitos tributários e seus acréscimos no âmbito do parcelamento instituído pela MP 470/2009.

A segunda questão de fundo a ser objeto de apreciação por esta Turma diz respeito à glosa de despesas relativas a débitos tributários incluídos no parcelamento instituído pela MP 470/2009. Segundo a Fiscalização, a Contribuinte, ao fazer os registros contábeis decorrentes da inclusão de seus débitos no parcelamento da MP nº 470, reduziu o lucro real (e a base de cálculo da CSLL) ao computar como despesas dedutíveis (i) débitos tributários referentes a IPI, Contribuição para o PIS e COFINS, IRPJ e CSLL que já haviam transitado pelos resultados de exercícios anteriores e (ii) despesas com multas de ofício, indedutíveis por sua natureza punitiva.

Foram debitados R\$144.046.060,67 na contabilidade da empresa (consideradas as diversas origens) por conta da confissão de dívida inerente à adesão ao parcelamento da MP nº 470/09, sendo R\$ 17.953.746,99 debitados em contas patrimoniais e os restantes R\$ 126.092.313,69 em contas de resultado. Visualizando a **Tabela 11 (abaixo)**, vemos, entre outras coisas, que o total de R\$144.046.060,67 em débitos parcelados de acordo com a MP nº 470/09 compõe-se de débitos referentes a IPI (R\$ 106.268.869,12), COFINS (R\$ 30.256.307,61), PIS (R\$5.620.829,06), IRPJ (R\$ 1.407.527,45) e CSLL (R\$ 492.527,43). Vemos também, que as despesas indedutíveis ou exclusões indevidas, segundo o tipo de tributo, acumulam R\$37.803.649,99 para IPI, R\$ 11.942.172,18 para COFINS, R\$ 2.203.364,29 para PIS, R\$528.303,55 para IRPJ e R\$ 184.866,02 para CSLL, formando um total geral de R\$52.662.336,03.

Tabela 11: MP nº 470 - Apropriação de Despesas, Adições e Exclusões Realizadas

DÉBITOS	ATIVO / PASSIVO	DESPESAS	ADICÕES PROMOVIDAS PELA FISCALIZAÇÃO	EXCLUSÕES PROMOVIDAS PELA FISCALIZAÇÃO	IPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	Despesas/Exclusões Indevidas até 30/11/2009
SUBTOTAL	144.046.060,67	17.953.746,99	126.092.313,69	27.135.849,95	17.953.746,99	106.268.869,12	30.256.307,61	5.620.829,06	1.407.527,45	492.527,43
PÓS-90 SIMAB	17.953.746,99	17.953.746,99	0,00	0,00	17.953.746,99	13.268.939,14	3.485.836,50	1.198.971,34	0,00	6.711.389,31
Principal	6.660.982,78	6.660.982,78	0,00	0,00	6.660.982,78	5.175.185,07	1.112.871,81	372.925,90	0,00	6.660.982,78
Multa de Mora	283.717,80	283.717,80	0,00	0,00	283.717,80	0,00	214.829,08	68.888,72	0,00	0,00
Multa de Ofício	50.406,53	50.406,53	0,00	0,00	50.406,53	0,00	29.044,82	21.361,71	0,00	50.406,53
Juros	8.808.178,06	8.808.178,06	0,00	0,00	8.808.178,06	6.766.089,11	1.523.929,56	518.159,38	0,00	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	42.018,88	42.018,88	0,00	0,00	42.018,88	0,00	24.211,76	17.807,12	0,00	0,00
Encargos Legais	2.108.442,94	2.108.442,94	0,00	0,00	2.108.442,94	1.327.664,96	580.949,47	199.828,51	0,00	0,00
PRÉ-90 PÓLO ATIVO	119.738.813,36	0,00	119.738.813,36	26.657.532,99	0,00	92.999.929,98	23.110.102,35	3.628.781,03	0,00	43.559.384,42
Principal	43.559.384,42	0,00	43.559.384,42	0,00	0,00	32.629.464,92	9.420.737,24	1.510.182,26	0,00	43.559.384,42
Multa de Mora	2.186.183,90	0,00	2.186.183,90	2.186.183,90	0,00	0,00	1.884.147,45	302.036,45	0,00	0,00
Multa de Ofício	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	24.471.348,69	0,00	24.471.348,69	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	34.963.854,78	0,00	34.963.854,78	0,00	0,00	25.810.579,30	7.943.171,16	1.210.104,32	0,00	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	10.089.537,07	0,00	10.089.537,07	0,00	0,00	10.089.537,07	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	4.468.504,50	0,00	4.468.504,50	0,00	0,00	3.862.946,50	606.458,00	0,00	0,00	0,00
PRÉ-90 FASE II	6.353.500,33	0,00	6.353.500,33	478.316,46	0,00	0,00	3.660.368,76	793.076,69	1.407.527,45	492.527,43
Principal	2.391.582,30	0,00	2.391.582,30	0,00	0,00	0,00	1.379.518,31	298.894,42	528.303,55	184.866,02
Multa de Mora	478.316,46	0,00	478.316,46	478.316,46	0,00	0,00	275.903,66	59.778,88	105.660,71	36.973,20
Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros	2.422.054,13	0,00	2.422.054,13	0,00	0,00	0,00	1.393.367,87	301.895,16	538.394,15	188.396,96
Juros Sobre a Multa de Ofício	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Encargos Legais	1.061.547,44	0,00	1.061.547,44	0,00	0,00	0,00	611.578,92	132.508,23	235.169,04	82.291,25
DESP. INDEDUTÍVEIS / EXCL. INDEVIDAS	77.133.704,72	0,00	77.133.704,72	24.471.348,69	6.711.389,31	37.803.649,99	11.942.172,18	2.203.364,29	528.303,55	184.866,02
Principal	52.611.949,50	0,00	52.611.949,50	0,00	0,00	6.660.982,78	37.803.649,99	11.913.127,36	2.182.002,58	528.303,55
Multa de Ofício	24.521.755,22	0,00	24.521.755,22	24.471.348,69	50.406,53	0,00	29.044,82	21.361,71	0,00	50.406,53
Despesas Indedutíveis / Exclusões Indevidas MP nº 470/09										52.662.336,03

• Quadro elaborado com base na planilha "Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941 (original)", planilha essa que, como demonstramos no subcapítulo anterior, têm correspondência nos registros contábeis.

Então, temos uma glosa total de R\$52.662.336,03, distribuída entre débitos indevidamente compensados com créditos-prêmio de IPI originados das ações PÓS-90 SIMAB, PRÉ-90 PÓLO ATIVO e PRÉ-90 FASE II.

A Autoridade Fiscal realizou ampla investigação sobre a alegada dupla dedução das despesas referentes aos valores “principais” dos débitos tributários, através de pesquisa na escrituração contábil da Contribuinte relativamente aos exercícios financeiros aos quais competiam tais despesas. O procedimento fiscal verificou a escrituração contábil do período compreendido entre 1997 e 2009, trabalho esse, segundo suas próprias palavras, “*para que não restasse nenhuma dúvida sobre a possível inclusão das despesas em outros exercícios financeiros*”. Ainda, a Fiscalização entendeu que, a partir da consideração de que poderia haver a possibilidade de, por erro na escrituração do LALUR 2009, os valores das despesas inseridas nas escriturações contábeis entre 1997 e 2008 terem sido adicionados nos LALUR correspondentes, seria prudente solicitar, como o fez, a apresentação destes livros para que se verificasse a ocorrência ou não de tais adições.

Após terem sido realizadas as análises na escrituração contábil e nos livros fiscais do período 1997 a 2009, a Fiscalização diz ter conseguido identificar os padrões de apropriação de despesas adotados pela empresa, afirmando, ao final, que de forma geral, para todas essas despesas, foram elas apropriadas nos seus respectivos períodos de competência e que seus valores não foram adicionados aos resultados do exercício naqueles períodos, ou em outros quaisquer, para efeito das apurações do IRPJ e da CSLL.

Abaixo, reproduzo tabela que contém o resumo dos valores glosados a título de “Principais” (dos tributos parcelados) que, segundo a Fiscalização já teriam sido apropriados como despesas em períodos anteriores:

	IPI	COFINS	PIS	IRPJ	CSLL	TOTAL
“Principais” Apropriados como Despesas em Períodos Anteriores	37.803.649,99	11.913.127,36	2.182.002,58	528.303,55 *	184.866,02 *	52.611.949,50
Despesas Não-Necessárias em 2009 - “Principais” de Débitos Tributários que Transistaram pelos Resultados de Exercícios Anteriores	32.628.464,92	10.800.255,55	1.809.076,68	528.303,55 *	184.866,02 *	45.950.966,72
Exclusão Indevida em 2009 de Valores Referentes a “Principais” Contidos em Adições Transitórias e que Haviām Transistado pelos Resultados de Exercícios Anteriores	5.175.185,07	1.112.871,81	372.925,90	0,00	0,00	6.660.982,78

* Os “principais” dos débitos tributários referentes a IRPJ e CSLL já tinham sido debitados em contas de resultado em períodos anteriores. Contudo, não poderiam ter sido considerados como dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ em 2009 por força do disposto nos §§ 2º e 6º, do art. 344, do Decreto nº 3.000/99. De forma que, a apresentação desses valores neste Quadro, embora dissonante, deve ser compreendida como um esforço de sintetizar o objeto das infrações discutidas nesta seção.

Não estão computados no quadro acima os valores relativos a multas de ofício deduzidas indevidamente.

A glosa de exclusão indevida refere-se aos débitos objeto de compensação com os créditos-prêmio de IPI cuja origem é a ação PÓS-90 SIMAB. Já a glosa de despesas refere-se aos débitos compensados com créditos das ações PRÉ-90 PÓLO ATIVO e PRÉ-90 FASE II. Essa diferença é resultado da forma como foi realizada a contabilização dos débitos, primeiramente quando de sua compensação e, após, quando de sua confissão e inclusão nos parcelamentos.

Os débitos compensados com créditos da origem PÓS-90 SIMAB eram contabilizados a partir de créditos em contas de passivo (contingências passivas) e débitos em contas de resultado (provisões p/ contingências). Essas provisões foram sendo formadas reduzindo os resultados para os fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com a subsequente adição

do valor correspondente no LALUR. Segundo a Fiscalização, até aí estaria tudo certo, não fosse pelo fato de que quando da adesão ao parcelamento da MP nº 470/2009 foi realizada a baixa integral dessas adições temporárias mediante sua exclusão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Abaixo reproduzo o lançamento relativo à exclusão:

PARTE B - REGISTRO DOS VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS							
505 - PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS CRÉDITOS PRÊMIO IPI							
DATA DO LANC.	HISTÓRICO	P/ EFEITO DA CORRIGIDA			CONTROLE DE VALORES		
		MÊS REF	VALOR CORRIGIR	COEF.	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
01/01/2009	Valor Transferido do Livro Anterior						16.727.537,16
31/12/2009	Valor Lançado nesta data					1.541.864,93	18.269.402,09
31/12/2009	Valor Baixado nesta data				18.269.402,09		0,00

Ocorre que, segundo a Fiscalização, das partes que compõem os valores baixados (Principal: R\$ 6.660.982,78; Multa: R\$ 334.124,33; Juros: R\$ 8.808.178,06; Juros sobre Multa de Ofício: R\$ 42.018,88; Encargos Legais: R\$ 2.108.442,94) excluídos em 2009, algumas não seriam dedutíveis ou já teriam sido deduzidas em outros exercícios das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. De forma que essa exclusão, realizada da forma como foi feita, foi considerada, ao menos parcialmente, indevida.

Dentre as parcelas que não seriam dedutíveis foram apontados R\$50.406,53 relativos a multas de ofício. Os valores que teriam sido objeto de dedução em períodos anteriores importariam no montante de R\$6.660.982,78, relativos aos principais de débitos que foram inseridos no parcelamento.

Já no caso da origem PRÉ-90 POLO ATIVO, não houve, por parte da Contribuinte, a constituição de nenhuma provisão para contingências fiscais. O reconhecimento contábil foi integralmente realizado em 30/11/2009, sendo que os débitos foram lançados nas contas de resultado “353508 – ENCARGOS C/TRIBUTOS” e “345510 – OUTRAS DESPESAS”, em contrapartida da conta de passivo “217521 – PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO”. Abaixo reproduzo os lançamentos efetuados:

Figura 12: Razão com Contrapartidas da conta “217521 – PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO (SPED 2009)

Data	Cód. Cont.	Conta	D	C	Saldo	Histórico
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D		4.468.504,50	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C		125.073.735,90	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D		26.657.532,59	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C		80.462.456,33	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	345510	OUTRAS DESPESAS	D		26.657.532,59	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C		36.903.071,91	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D		43.559.384,42	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C		36.903.071,91	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	D		45.053.391,85	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	C		8.150.319,94	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI POLO ATIVO POLO ATIVO UTILIZADO P.
Seleção					0,00	
Soma					119.738.813,36	

Abaixo, a composição desses débitos:

Figura 14: Despesas apropriadas e adições promovidas pela fiscalizada em relação à origem "Pré-90 Polo Ativo".

DÉBITOS	DESPESAS	ADIÇÕES PROMOVIDAS PELA FISCALIZADA
PRE 90 POLO ATIVO	119.738.813,36	-26.657.532,59
Principal	43.559.384,42	0,00
Multa de Mora	2.186.183,90	-2.186.183,90
Multa de Ofício	24.471.348,69	-24.471.348,69
Juros	34.963.854,78	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	10.089.537,07	0,00
Encargos Legais	4.468.504,50	0,00

Destes valores, foram adicionados ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, R\$26.657.532,59 relativos à multas indedutíveis. Já em relação ao valor do principal dos tributos que compõem os débitos parcelados, no montante de R\$43.559.384,42, e que já teriam sido objeto de dedução anteriormente nos seus respectivos períodos de apuração, não foi tomada essa mesma providência (adição).

No caso da origem PRÉ-90 FASE II, assim como já havia feito em relação à origem PRÉ-90 POLO ATIVO, os débitos foram registrados no valor de R\$ 6.353.500,33 nas contas de resultado "353508 – ENCARGOS C/TRIBUTOS" e "345510 – OUTRAS DESPESAS" em contrapartida da conta de passivo "217521 – PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO".

Figura 15: Razão com Contrapartidas da conta "217521 – PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO (SPED 2009)

Data	Cód. Cont.	Conta	D	C	D/C	Histórico
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	478.316,46	135.417.424,27	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	478.316,46	135.417.424,27	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	1.061.547,44	134.355.878,83	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	1.061.547,44	134.355.878,83	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	345510	OUTRAS DESPESAS	2.391.582,30	131.964.294,53	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	2.391.582,30	131.964.294,53	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	353508	ENCARGOS C/TRIBUTOS	2.422.054,13	129.542.240,40	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
30/11/2009	217521	PARCELAMENTO MP 470 - CURTO PRAZO	2.422.054,13	129.542.240,40	D	DÉBITO ORIGINÁRIO DA COMPRA DE CRÉDITO PRÊMIO DE IPI FASE II UTILIZADO PARA COMPENSAÇÕES EM PERÍODOS ANT...
Seleção			0,00			
Soma			6.353.500,33			

Abaixo, a composição desses débitos:

Figura 16: Despesas apropriadas e adições promovidas pela fiscalizada em relação à origem "Pré-90 Fase II".

DÉBITOS	DESPESAS	ADIÇÕES PROMOVIDAS PELA FISCALIZADA
PRE 90 FASE II	6.353.500,33	-478.316,46
Principal	2.391.582,30	0,00
Multa de Mora	478.316,46	-478.316,46
Multa de Ofício	0,00	0,00
Juros	2.422.054,13	0,00
Juros Sobre a Multa de Ofício	0,00	0,00
Encargos Legais	1.061.547,44	0,00

Destes valores, foram adicionados ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real, R\$478.316,46 relativos à multas indedutíveis. Já em relação ao valor do principal dos tributos que compõem os débitos parcelados, no montante de R\$2.391.582,30, que já teriam sido objeto de dedução anteriormente nos seus respectivos períodos de apuração ou quando não os podia debitar por serem indedutíveis das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado, não foi tomada essa mesma providência (adição). Assim, teria apropriado como

despesa R\$1.379.518,31 de COFINS e R\$298.894,42 de PIS já deduzidos de exercícios anteriores, bem assim apropriou como despesa também R\$528.303,55 de IRPJ e R\$184.866,02 de CSLL.

A defesa da Recorrente, fundamentalmente, está centrada na alegação de que, equivocadamente, a Fiscalização teria concluído que a Recorrente deduziu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2009, valores indedutíveis (pela sua natureza jurídica) e valores de “principais” que já haviam transitado por contas de resultado em exercícios anteriores. Contudo a Recorrente alega que teria ficado demonstrado que efetuou vários ajustes na sua contabilidade, a fim de adequar os lançamentos contábeis relacionados **à reversão/perda dos créditos-prêmio de IPI**, originários das ações judiciais denominadas PRÉ-90 PÓLO ATIVO, PRÉ-90 FASE II e PÓS-90 SIMAB.

Inclusive, conforme teria sido confirmado em diligência fiscal, teria ocorrido a tributação de significativa parcela referente ao crédito prêmio de IPI, quando do respectivo registro contábil. Ou seja, a Recorrente não promoveu qualquer dedução de valores de “principais” que haviam sido lançados no resultado de exercícios anteriores. Também não excluiu os ditos valores indedutíveis, apontados pela Fiscalização, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo o raciocínio da Recorrente não teria havido duplo benefício quando da contabilização das despesas dos tributos pagos com créditos-prêmio de IPI e quando da contabilização das perdas em 2009, isso em função do reconhecimento e da tributação das receitas com deságio no caso de crédito de terceiros, bem assim no caso de receitas vinculadas aos créditos próprios. Continuando o seu raciocínio, infere que, se num primeiro momento em que houve a aquisição do crédito também ocorreu tributação de receita, não há que se falar em benefício em duplicidade no segundo momento, quando a Recorrente reconheceu as perdas dos créditos-prêmio de IPI em 2009, uma vez que as despesas não haviam sido deduzidas em períodos anteriores.

Alega, ainda, que ao contrário do que aduziu o acórdão recorrido, em 2009, de fato, houve a perda dos créditos-prêmio de IPI, na medida em que o benefício decorrente de tais créditos (compensação de tributos) foi anulado devido à inequívoca inclusão de débitos, cujas compensações foram glosadas, no programa instituído pela MP 470/2009.

Ato contínuo, em 2009, com o parcelamento dos débitos que haviam sido inicialmente compensados com os créditos-prêmio de IPI, a Recorrente precisou registrar novos lançamentos contábeis, novos passivos. Em contrapartida, da mesma forma que a Recorrente precisou restabelecer o seu valor de passivo em decorrência da glosa do crédito-prêmio de IPI, a Recorrente se viu obrigada a reconhecer a perda do referido crédito. O registro da perda se fez necessário pela inclusão de débitos no programa da MP 470/2009 e consequente **inutilização** do crédito prêmio de IPI.

Especificamente em relação aos débitos compensados com créditos da origem Pré-90 Fase II aduz que tais créditos tem origem na própria Contribuinte, são créditos próprios. A interpretação equivocada do Fisco teria ficado mais evidente, pois, neste caso, tratar-se-ia, desde o início, de crédito próprio da Recorrente, onde fica mais latente a necessidade de reversão, no Resultado, dos efeitos do crédito-prêmio de IPI lançado originalmente. Repete os argumentos expostos quando da Impugnação de que a cada tributo compensado com crédito-

prêmio de IPI próprio a Recorrente efetuava o lançamento a resultado, registrando uma receita (recuperação de custo) pelo aproveitamento do referido crédito. Com a glosa das compensações, os débitos inicialmente “extintos” com os ditos créditos-prêmio de IPI foram restabelecidos. Com a inclusão dos referidos débitos no parcelamento da MP n. 470/2009, houve a necessidade de registrar novo passivo. Em contrapartida, a Recorrente registrou a reversão do crédito-prêmio de IPI glosado (353508 - Encargos com Tributos).

O fato de a conta contábil que recebeu os lançamentos a débito ter sido erroneamente designada de “*Encargos com Tributos*”, não tem o condão de alterar o procedimento levado a efeito pela Recorrente. Assim sendo, a Recorrente não promoveu qualquer dedução/exclusão de tributos. Ela apenas registrou a reversão dos créditos-prêmio de IPI, originários da demanda judicial denominada Pré-90 Fase II, tendo em vista a glosa do crédito-prêmio de IPI.

A perda e a inutilização a que alude a Recorrente é pelo fato de o crédito-prêmio de IPI não ter sido aproveitado nas compensações glosadas pela RFB. Por outro lado, há expectativa de o crédito vir a ser aproveitado no futuro, quando restar finalizada a discussão judicial pertinente.

No caso dos créditos-prêmio de IPI oriundos da ação judicial denominada Pós-90 SIMAB, o procedimento adotado pela Recorrente difere dos casos descritos acima. Todavia, as alegações das Autoridades Fiscais, de que a Recorrente teria deduzido em duplicidade valores de principais dos tributos, não condizem com a realidade dos fatos, como veremos a seguir. Assim, diferente das situações anteriores (Pré-90 Pólo Ativo e Pré-90 Fase II) no caso em apreço a Recorrente comprou um crédito-prêmio de IPI – objeto de litígio – porém nunca figurou no polo ativo da demanda judicial em comento – e o compensou com débitos próprios. Por outro lado, como assinalado anteriormente, os créditos-prêmio de IPI decorrentes da ação judicial denominada Pós-90 SIMAB não estão mais em litígio. A demanda judicial pertinente restou inexistente, como observado pelas próprias Autoridades Fiscais (fls. 29, do Relatório Fiscal). Assim, em 2007, a Recorrente já vinha restabelecendo seu passivo em contrapartida de conta de provisão no resultado e ainda vinha adicionando e controlando tais valores em seu LALUR.

Passo a decidir.

Neste ponto, não vejo razão nas alegações da Recorrente.

Antes de mais nada, é preciso fazer uma dissociação, uma desvinculação entre as ações que deram origem aos direitos à percepção de créditos-prêmio de IPI e os débitos tributários de responsabilidade da Contribuinte que foram, por anos, objeto de compensações frustradas após a competente análise da Receita Federal. Até aqui foram feitas referências às diversas “Origens” dos créditos por uma questão didática, haja vista que o registro contábil, tanto das compensações, quanto das inclusões no parcelamento, se deu de forma diferenciada a depender da ação judicial a que se refere o crédito compensado.

Ocorre que, tendo em vista a linha argumentativa da Recorrente, faz-se necessário que se passe a considerar de forma absolutamente independente, tanto o direito pretendido pela Contribuinte via demandas judiciais, consubstanciado nas ações em que requer o ressarcimento de créditos-prêmio de IPI, quanto os débitos tributários de sua responsabilidade e que foram objeto de parcelamento no âmbito da MP nº 470/2009.

Faço essa distinção porque, de um lado, a Fiscalização acusa a Contribuinte de ter deduzido como despesa débitos que já compuseram o resultado de períodos anteriores; de outro, a Contribuinte alega que os valores deduzidos referem-se a perdas com a utilização de créditos-prêmio de IPI que tiveram sua utilização tolhida pela Receita Federal ao inadmitir as compensações de tributos realizadas.

Aqui abro um parêntesis para elogiar o excelente trabalho de auditoria realizado pelas Autoridades Fiscais, que com esmero se desincumbiram de realizar uma profunda análise na escrituração contábil/fiscal da Recorrente, verificando milhares de lançamentos, efetuados em períodos superiores a doze anos. Digo isso, pois, por tudo o que consta do presente processo, não há reparo nenhum a ser feito em relação à glosa de despesas/exclusões a que estamos a nos referir neste ponto.

As alegações da Recorrente, ao meu sentir, são completamente desarrazoadas. Isso porque a Autoridade Fiscal demonstrou, com absoluta clareza, os lançamentos contábeis efetuados quando da adesão ao parcelamento instituído pela MP nº 470/2009. Basta rever o breve resumo que fiz acima, onde foram destacados os lançamentos contábeis que constituíram o novo passivo decorrente da adesão ao parcelamento em contrapartida a contas de resultado, no caso, as contas “345510 - OUTRAS DESPESAS” e “353508 - ENCARGOS C/ TRIBUTOS”. Ora, o lançamento a crédito na conta “217521 – PARCELAMENTO MP 470 – CURTO PRAZO” **só pode conter tributos confessados**, nada mais. Se a sua contrapartida são as contas “345510 - OUTRAS DESPESAS” e/ou “353508 - ENCARGOS C/ TRIBUTOS”, o conteúdo desses lançamentos, necessariamente, também é de **tributos confessados**.

Ou seja, basta se ater ao conteúdo das contas envolvidas nos lançamentos para se chegar à conclusão de que a alegação da Recorrente é totalmente despropositada. Mais ainda é a alegação de que a conta “353508 - ENCARGOS C/ TRIBUTOS” teria sido “*descrita erroneamente*”. Vejam a forma como a Recorrente se expressa, literalmente:

122. Com a inclusão dos referidos débitos no parcelamento da MP n. 470/2009, houve a necessidade de registrar novo passivo. Em contrapartida, a Recorrente registrou a reversão do crédito-prêmio de IPI glosado (353508 - Encargos com Tributos). A conta contábil descrita erroneamente, como já dito, não tem o condão de alterar o procedimento levado a efeito pela Recorrente.

Vejam que não há sentido nenhum na afirmativa da Recorrente, pois ela mistura lançamento relativo à inclusão dos **débitos** no parcelamento da MP 470/2009 **em contrapartida** à reversão e/ou registro de perda do **crédito-prêmio** do IPI glosado. O lançamento contábil foi efetuado de forma correta, creditando o novo passivo e debitando conta de despesa. A única providência que faltou à Recorrente era de realizar a adição dessa despesa na apuração do lucro real, o que não fez. Portanto, não há que se falar em descrição errônea da conta “353508 - ENCARGOS C/ TRIBUTOS”, pois resta evidente que o erro cometido pela Contribuinte foi de não adicionar uma despesa que era indedutível.

Infelizmente, esse erro não veio acompanhado do bom senso necessário e da boa-fé por parte de sua defesa. Falo isso porque, conforme relatado pela Autoridade Fiscal, em nenhum momento, durante todo o desenrolar do procedimento fiscal, a Recorrente apresentou à Fiscalização justificativa que fosse, sequer, próxima à trazida na impugnação e também no recurso voluntário. Note-se que a Contribuinte foi intimada a se pronunciar de maneira objetiva, vide Relatório de Diligência às e-fls. 1.068/1.075.

126. Da leitura do trecho acima referido, vê-se que os auditores-fiscais, em 18/06/2014, depois de terem recebido a resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, buscaram informações junto ao corpo técnico da companhia, de quem receberam, **como documentação fundamentadora de suas escriturações contábil e fiscal**, algumas planilhas que indicavam que as despesas apropriadas por conta da opção pelos parcelamentos previstos na MP nº 470/09 e na Lei nº 11.941/09 diziam respeito a créditos tributários de exercícios anteriores, assim como não ofereciam nenhuma indicação de que os débitos apropriados em 30/11/2009 se tratavam de perdas em contratos de crédito-prêmio de IPI.

127. Pelo contrário, de um lado, as explicações apresentadas pelo corpo técnico, fiscal e jurídico, da companhia sobre os andamentos dos processos judiciais referentes aos créditos-prêmio de IPI informavam que os ditos processos continuavam em curso e que não havia nenhuma situação contenciosa envolvendo a então fiscalizada e as cedentes dos créditos-prêmio participantes dos contratos em questão: por conseguinte, não se podia cogitar situação diversa da de que os contratos se encontravam em remansosa e profícua vigência. De outro lado, as planilhas trazidas pela então fiscalizada informavam que os valores deduzidos como despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL diziam respeito a **créditos tributários devidos de exercícios financeiros anteriores (principal, multa, juros, encargos legais etc.)**, conforme recorte abaixo.

Figura 19: Planilha trazida pela então fiscalizada - Débitos incluídos na MP 470 – Documentação Fundamentadora da Escrituração Contábil e Fiscal.

PARCE	ORIGEM	PROCESSO	Impo	Competência	Principal	Multa	Juros	Juros s. mult.	Encargo Lei	TOTAL
138	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983.720.003/2006-02	COFINS Dezembro de 2002	781.645,81	156.329,16	767.676,19	-	-	5.567.597,66
139	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983.720.003/2006-02	COFINS janeiro de 2003	518.691,57	103.738,31	499.863,07	-	-	1.122.292,95
140	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983.720.003/2006-02	COFINS fevereiro de 2003	519.696,31	103.939,26	491.580,74	-	-	1.115.216,31
141	MP 470	PRE 90 POLO ATIVO	10983.720.003/2006-02	COFINS março de 2003	497.214,64	99.442,93	461.017,41	-	-	1.057.674,98

128. Inobstante todo esse conjunto informativo trazido pelos representantes da então fiscalizada, os auditores-fiscais não se conformaram apenas com o que havia sido conversado e decidiram registrar os pontos mais importantes da reunião de 18/06/2014 no Termo de Intimação Fiscal nº 0034/01 (fls. 431 e 432 do PAF nº 10983-721.445/2014-75). Sendo que registraram, no item 1.1.2.2 daquele Termo Fiscal, a intimação para entrega em 05 (cinco) dias úteis de “*Documentos ou Termo de Esclarecimento que descreva o entendimento da empresa sobre a dedutibilidade em 2009 (por ocasião dos parcelamentos da MP nº 470/09 e da Lei nº 11.941/09) de despesas com tributos (especialmente, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) ocorridas em exercícios financeiros anteriores*”, conforme recortes abaixo:

Figura 20: Recortes do Termo de Intimação Fiscal nº 0034/01 (fls. 431 e 432 do PAF nº 10983-721.445/2014-75).

1. REGISTRAMOS que,

1.1. Na reunião realizada no escritório da empresa em Florianópolis no dia 18/06/2014, reunião essa em que foram apresentadas as planilhas que conservam os históricos das informações pertinentes aos parcelamentos referentes à MP nº 470/09 e à Lei nº 11.941/09, bem como prestadas informações concernentes aos processos referentes aos créditos-prêmio de IPI, ficou estabelecido o seguinte:

1.1.1. Foram entregues pelos representantes da empresa os seguintes arquivos:

Arquivo	Tipo	Conteúdo
Histórico Crédito Prêmio IPI	Planilha Excel	Histórico da utilização de crédito-prêmio IPI desde 2001 até 2011, informando sinteticamente, entre outras coisas, as compensações realizadas entre 2001 e 2003, a autuação em pela RFB em 2006, os registros contábeis realizados, os montantes utilizados nos parcelamentos, os valores indeferidos pela PGFN, etc.
Parcelas Refinadora 2013 – Abr14	Planilha Excel	Informação do Débito Total da Refinadora para com a fiscalizada e da forma de pagamento parcelado realizada.
Débitos Incluídos na MP 470 e Lei 11941 (original)	Planilha Excel	Relação original dos débitos tributários incluídos nos processos de parcelamentos previstos na MP nº 470/09 e na Lei nº 11.941/09.
Débitos Incluídos na MP 470 e Lei 11941	Planilha Excel	Relação atualizada dos débitos tributários incluídos nos parcelamentos previstos na MP nº 470/09 e na Lei nº 11.941/09.

1.1.2. Foram solicitados pelos auditores aos representantes da empresa, os seguintes documentos para entrega em 05 (cinco) dias úteis contados daquela data:

1.1.2.1. Cópia integral do processo judicial referente aos indeferimento dos débitos incluídos pela empresa na MP nº 470/09;

1.1.2.2. Documentos ou Termo de Esclarecimento que descreva o entendimento da empresa sobre a dedutibilidade em 2009 (por ocasião dos parcelamentos da MP nº 470/09 e da Lei nº 11.941/09) de despesas com tributos (especialmente IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) ocorridas em exercícios financeiros anteriores;

129. Em resposta à intimação para entrega de **Documentos** ou **Termo de Esclarecimento** que descrevesse “o entendimento da empresa sobre a dedutibilidade em 2009 (por ocasião dos parcelamentos da MP nº 470/09 e da Lei nº 11.941/09) de despesas com tributos (especialmente, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) ocorridas em exercícios financeiros anteriores” constante no item 1.1.2.2 do Termo de Intimação Fiscal nº 0034/01 a então fiscalizada respondeu, laconicamente, em um e-mail, conforme recortes a seguir: “*Quanto a (sic) dedutibilidade dos valores, que na reunião (sic) denominados por V.S^{as}. como sendo “tributos”, estes não foram adicionados no livro Lalur*”.

130. Portanto, apresentou documentação fundamentadora da escrituração contábil e fiscal (planilha “Débitos incluídos na MP 470 e Lei 11941”) em que informava que parte dos valores deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL diziam respeito a tributos devidos em exercícios financeiros anteriores e, quando intimada a esclarecer a situação, omitiu-se deliberadamente de apresentar resposta ao questionamento formulado, apresentando, outrossim, de forma evasiva, resposta a uma pergunta que não lhe foi solicitada.

131. Naquele momento da fiscalização, considerados os documentos trazidos que informavam claramente que os valores deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se referiam a créditos tributários de exercícios anteriores, frente ao questionamento fiscal e a deliberada omissão da então fiscalizada em prestar maiores esclarecimentos, entendemos que não seria o caso de obrigá-la a pronunciar verbalmente o que a documentação por ela apresentada cabalmente comprovava.

132. Em outras palavras, por ocasião da fiscalização em 2014, a infração cometida pela então fiscalizada foi compreendida como um erro contábil, uma vez que as escriturações apresentadas e a sua documentação fundamentadora correspondente, bem assim o comportamento da fiscalizada pareciam claros e transparentes no sentido de apontar a matéria contabilizada e, ao menos minimamente, disponibilizar as informações ao fisco.

Lamentável a conduta da Fiscalizada que, ao perceber que a Autoridade Fiscal havia identificado infração praticamente indefensável, passou a omitir informações já se antecipando à sua linha de defesa. Como vimos acima, toda a documentação (planilhas,

escrituração etc) apresentada pela Contribuinte à Fiscalização indicava claramente a natureza da matéria efetivamente contabilizada quando da adesão ao parcelamento. Portanto, perfeitas as considerações da Autoridade Fiscal, contidas no Relatório de Diligência (v. e-fls. 1.075/1.076) ao enquadrar a atitude da Recorrente como de pura má-fé objetiva, vejamos:

138. Nesse passo, a escrituração contábil e fiscal, assim como a documentação fundamentadora apresentada pelo sujeito passivo, sobre a qual se produziram essas escriturações, vinculam ambas as partes envolvidas na ação fiscal: o fisco (presentado pelos auditores-fiscais) e a fiscalizada. **De outro modo, seria considerar possível que qualquer fiscalizada, de maneira artificiosa, apresentasse, como documentação fundamentadora da sua escrituração, base documental que contivesse conteúdo material estranho aos fatos efetivamente ocorridos e, depois, empreendesse contenda a fim de se beneficiar alegando erro material no lançamento.** Um comportamento como tal, por se enquadrar como má-fé objetiva, não é albergado nem pode existir sob a égide do Direito, sendo que um dos princípios jurídicos que impedem a ocorrência desse tipo de conduta é o princípio da boa-fé objetiva. **Diante de tal princípio, é considerado inadmissível o comportamento da parte que tem como objetivo atrasar o processo ou colocar dificuldades à parte contrária e assim prejudicá-la. Em havendo má-fé objetiva por parte do sujeito passivo, ele não pode ter sucesso na alegação do resultado de sua torpeza em desfavor do fisco.**

A questão da boa-fé objetiva nas relações entre o Fisco e o Contribuinte foi abordada de forma brilhante pela Ilustre Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, no Acórdão nº 1401-003.643, de 13 de agosto de 2019, que reproduzo abaixo:

Nesse sentido, não há dúvida que se erro ocorreu, tal erro foi causado pela própria contribuinte que apresentou os cálculos de acordo com seu estoque e não de acordo com as importações.

Pois bem, o Código de Processo Civil e o Código Civil apesar de não positivar expressamente o princípio do *venire contra factum proprium* contém diversos artigos que em seu bojo trazem a ideia de que as partes litigantes não podem adotar comportamentos contraditórios ao longo do curso processual e devem sempre prezar pela boa-fé, não podendo se beneficiar de sua própria torpeza. Senão vejamos:

CPC

Art. 5º Aquele que de qualquer forma participar do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé. (...) Art. 276. Quando a lei prescrever determinada forma sob pena de nulidade, a decretação desta não pode ser requerida pela parte que lhe deu causa.

Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

CC

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

No Código Civil de 2002 (CC/02), o princípio da boa-fé está expressamente contemplado. O ministro do STJ Paulo de Tarso Sanseverino, presidente da Terceira Turma, explica que a boa-fé objetiva constitui um modelo de conduta social ou um padrão ético de comportamento, que impõe, concretamente, a todo cidadão que, nas suas relações, atue com honestidade, lealdade e probidade. A expressão "*venire contra factum proprium*" significa vedação ao comportamento contraditório, baseando-se na regra da *pacta sunt servanda*. Seriam dois comportamentos da mesma pessoa, lícitos em

si e diferidos no tempo. O primeiro - *factum proprium* - é, porém, contrariado pelo segundo.

O *venire contra factum proprium* encontra respaldo nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado.

O que vemos no caso dos autos é exatamente essa conduta contraditória: primeiro a recorrente apresenta cálculos à Fazenda e depois nega que os seus próprios cálculos estejam corretos, alegando nulidade de procedimento que foi causada por sua própria conduta.

Assim, tendo em vista o princípio da boa-fé objetiva e a conduta contraditória da contribuinte, não há qualquer cabimento em se reconhecer um erro do fisco que foi induzido pela própria contribuinte, em benefício próprio.

Pelo acima exposto, invocando a boa-fé objetiva, não se pode reconhecer qualquer erro do fisco, tendo em vista que sua conduta foi induzida pela própria contribuinte.

A matéria ora em apreço se encaixaria como uma luva ao teor do Acórdão nº 1401-003.643, não fosse pelo fato de que a Autoridade Fiscal conseguiu identificar de forma absolutamente perfeita a matéria tributável, **não havendo espaço, portanto, para a alegação de nulidade por vício material trazida pela Recorrente**. Como já me referi anteriormente, a alegação de que teriam sido deduzidas tão somente perdas/reversões com as compensações frustradas e não os débitos objeto dos parcelamentos é desarrazoada. Assim, a arguição de que *“não tendo havido a subsunção dos fatos à regra matriz de incidência, os Autos de Infração objeto dos presentes autos devem ser cancelados por estarem maculados por vício material”* deve ser rechaçada.

Continuando a análise acerca da alegação de que a Contribuinte teria registrado perdas/reversões dos créditos, ao invés de despesas com débitos parcelados, vejam a forma como a Recorrente se expressa em relação ao tema (v. e-fls. 1.629):

Ao contrário do que aduziu o acórdão recorrido, em 2009, de fato, houve a perda dos créditos-prêmio de IPI, na medida em que **o benefício decorrente de tais créditos (compensação de tributos) foi anulado** devido à inequívoca inclusão de débitos, cujas compensações foram glosadas, no programa instituído pela MP 47/2009.

Em contrapartida, continua a Recorrente, da mesma forma que a Recorrente precisou restabelecer o seu valor de passivo em decorrência da glosa do crédito-prêmio de IPI, viu-se obrigada a reconhecer a perda do referido crédito. *“O registro da perda se fez necessário pela inclusão de débitos no programa da MP 470/2009 e consequente inutilização do crédito prêmio de IPI”* (v. e-fls.1.631).

Ora, conforme bem colocado pela Autoridade Fiscal em seu Relatório de Diligência, não houve nenhuma perda para a Contribuinte, até o presente momento, em relação aos créditos que adquiriu de terceiros ou requereu por conta própria. Pelo contrário. Os créditos de origem PÓS-90 SIMAB, por exemplo, tinham previsão contratual (no instrumento de cessão) de responsabilidade da cedente (SIMAB S/A) em relação ao insucesso na obtenção dos créditos cedidos; além disso, os valores cedidos/negociados estavam garantidos por notas promissórias emitidas pela cedente, que não foram objeto de execução, segundo a Autoridade Fiscal, até a data de adesão ao parcelamento (30/11/2009); a cobrança de tais garantias só se iniciou em 25/08/2010, sendo que a ação judicial de execução teve início tão somente em 2015, após o

procedimento de fiscalização e quase seis anos após o suposto reconhecimento da perda. Ainda, as ações que pleiteavam o direito ao crédito-prêmio de IPI só transitaram em julgado em desfavor da cedente em 17/09/2012. Neste caso, conclui a Autoridade Fiscal, no Relatório de Diligência (v. e-fls. 1.050/1.051) :

63. E, sendo assim, **em 30/11/2009, não havia nenhuma perda efetiva, nem sequer perspectiva de perda em relação a esses contratos para a diligenciada/cessionária**, pelo contrário, as perspectivas eram as seguintes: **ou a diligenciada receberia os créditos-prêmio adquiridos no trânsito em julgado favorável das ações que visavam o reconhecimento do direito aos créditos-prêmio, ou receberia a indenização prevista nos contratos com a SIMAB S/A, que, conforme descrevemos, seria bastante vantajosa.**

No caso dos créditos cuja origem é a ação PRÉ-90 PÓLO ATIVO, também não há nenhuma possibilidade de registro de perdas em 30/11/2009, pois como bem assentou a Autoridade Fiscal, nessa data, objetivamente, a Contribuinte não havia perdido nada, *haja vista que os créditos-prêmio de IPI, adquiridos de acordo com o “Instrumento Particular de Cessão de Créditos Direitos” e seus sete (07) Aditivos, de 22/07/2002, dizem respeito à Ação de Execução (Liquidação por Artigos) nº 1998.34.00.029022-4, da 6ª Vara Federal do Distrito Federal, cujo objeto é executar os direitos conhecidos na Ação Declaratória nº 84.0020120-5 (mencionada naquele Instrumento), ação de execução esta que, segundo informações da diligenciada, estava à época da autuação, e ainda hoje está, em andamento, sendo que a diligenciada estima receber mais de R\$ 162.000.000,00 referentes a esses créditos, conforme informação constante no Termo de Esclarecimento (fl. 1.975), destacada no recorte abaixo.*

Referido crédito foi adquirido entre 2002 e 2004 por aproximadamente R\$43 milhões; em 2017 já estava em avançada fase de execução, com expectativa de recebimento de valores da ordem de R\$162 milhões. Assim, em 30/11/2009, não havia nenhuma razão para reconhecer qualquer tipo de perda relativa à respectiva ação.

Por fim, em relação ao crédito relativo à ação PRÉ-90 FASE II (trata-se de crédito próprio da Recorrente), assim como nos casos anteriores, também não havia nenhuma justificativa para o reconhecimento de perdas em 30/11/2009. Trata-se de ação judicial, ainda em andamento, com expectativa de recebimento de valores da ordem de quase R\$22 milhões, conforme informações prestadas pela própria Recorrente.

Portanto, em todos os casos analisados, a conclusão é uníssona: não haveria a menor possibilidade de registro de perdas em relação a nenhuma das ações judiciais que deram origem aos créditos indevidamente compensados pela Contribuinte. Também não tem o menor cabimento alegar-se que tais “perdas” teriam sido registradas pelo fato de que teria havido “a perda dos créditos-prêmio de IPI, na medida em que **o benefício decorrente de tais créditos (compensação de tributos) foi anulado** devido à inequívoca inclusão de débitos, cujas compensações foram glosadas, no programa instituído pela MP 470/2009”, ou de que “o registro da perda se fez necessário pela inclusão de débitos no programa da MP 470/2009 e consequente **inutilização** do crédito prêmio de IPI”.

Como já dissemos anteriormente, tanto os créditos (crédito-prêmio de IPI), quanto os débitos compensados, tem natureza absolutamente autônomas e independentes. Com a glosa das compensações, os créditos não deixaram de existir, ao contrário, estão sendo objeto de cobrança (no caso da SIMAB S/A) ou ressarcimento pela via judicial (alguns já em fase

adiantada de recebimento). Já os débitos, cuja compensação foi frustrada, foram incluídos/pagos no parcelamento instituído pela MP nº 470/2009. Então soa um tanto quanto absurdo alegar que com a adesão ao parcelamento o *“benefício decorrente de tais créditos foi anulado”* ou, com a inclusão dos débitos no programa da MP 470/2009, os créditos-prêmio de IPI teriam sido *“inutilizados”*. O que houve, isso sim, foi a confissão de uma dívida cujo pagamento foi postergado por vários anos, causando enormes prejuízos à Fazenda Nacional, por conta de compensações indevidas, para dizer o mínimo. Tais alegações só serviram para pavimentar a arguição de nulidade do Auto de Infração, o que já vimos ser absolutamente inconsistente.

Também não são consistentes as alegações da Recorrente de que, como havia tributado os deságios obtidos pela aquisição dos direitos aos créditos-prêmio de IPI relativos às origens PÓS-90 SIMAB e PRÉ-90 PÓLO ATIVO, não teria havido duplo benefício quando da contabilização das despesas dos tributos pagos com tais valores e quando da contabilização das perdas em 2009. Tal raciocínio chega a ser incompreensível, pois, novamente, não existe qualquer vinculação quanto à sua natureza, entre os créditos-prêmio e os débitos tributários incluídos no parcelamento. O deságio foi tributado, corretamente, em consequência de uma receita que surgiu a partir da aquisição do direito à fruição do benefício relativo ao crédito-prêmio. A tributação do deságio seria obrigatória mesmo que os referidos créditos não tivessem sido objeto de compensação tributária nenhuma. E mesmo que a Contribuinte tivesse efetivamente incorrido em perdas com essas aquisições, o que não aconteceu, a tributação do deságio não teria influência alguma na sua contabilização e registro, pois são fatos independentes, e que se referem a momentos diversos.

Para complementar a análise deste ponto, falta apenas discorrer sobre as despesas com multas de ofício, glosadas pela Fiscalização por serem indedutíveis.

Segundo a Recorrente, não teria havido qualquer dedução de tributos (principais) ou de multas de ofício. Assim como nos demais casos, alega que as Autoridades Fiscais teriam partido da premissa equivocada de que a Impugnante teria deduzido os tributos e seus acessórios, quando da adesão ao parcelamento. Logo, a análise equivocada dos fatos teria culminado com as autuações indevidas. Segundo a Recorrente, os valores autuados como sendo de multas de ofício faziam parte do montante dos créditos-prêmio de IPI, irrecuperáveis, oriundos das várias ações judiciais.

As alegações trazidas no recurso a respeito dessa infração são as mesmas relativas às glosas de despesas com principais de débitos incluídos no parcelamento e que já haviam sido objeto de dedução anteriormente. Assim, referido ponto deve ter a mesma solução das demais glosas, ou seja, são absolutamente impertinentes as alegações da defesa por tudo o que já foi discorrido alhures.

Nunca é demais reforçar, é sabido que não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (vide art. 3º da Lei nº 9.249/95, c/c art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

As demais infrações são, de forma geral, uma consequência direta das glosas de exclusões e de despesas indedutíveis, devendo ser analisadas e sofrer as adequações necessárias

conforme o decidido nos pontos anteriores. Entretanto, algumas contêm argumentos próprios, independentes dos já enfrentados acima, a exemplo da exigência da multa isolada e da CSLL. Passemos à sua análise.

Extensão da autuação para a CSLL

A Recorrente, neste ponto, repete as argumentações já postas quando da impugnação, mormente a alegação de que não haveria fundamento jurídico que desse suporte à tributação reflexa da CSLL. Ainda, como não teria havido dedução de tributos em 2009, mas tão somente o registro de perdas com créditos-prêmio de IPI, a exigência relativa à CSLL seria incabível. Complementa suas alegações dizendo que o próprio art. 57 da Lei nº 8.981/95 teria ressalvado a existência de disposições específicas na legislação vigente para o IRPJ e para a CSLL (tais como adições e exclusões próprias).

Ora, tanto o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96, quanto no art. 57 da Lei 8.981/95, deixam claro aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. Basta uma simples leitura dos referidos dispositivos para se chegar a essa conclusão:

Lei nº 9.430/96

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Lei nº 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da

contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Ao contrário do que alega a Recorrente, não há no texto do art. 57 nenhuma ressalva a indicar a existência de disposições específicas para a apuração, seja do IRPJ, seja da CSLL. Pelo menos não consigo vislumbrar tais ressalvas na leitura do dispositivo que reproduzi acima.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Assim, o lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais. Vejamos o que nos diz o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, podemos deduzir que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias e, por óbvio, devidamente comprovadas.

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **voto por negar provimento ao recurso também em relação a este ponto.**

Compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL

Por força das infrações já tratadas anteriormente, a Contribuinte também foi autuada por compensações indevidas de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL relativamente aos períodos de apuração de 2010 a 2012, no caso do IRPJ, e de 2010 a 2013 no tocante à CSLL.

O total de glosas efetuadas pela Fiscalização importou em R\$101.998.230,78, fazendo com que o resultado de 2009 fosse alterado **de um prejuízo de R\$41.441.586,31 para um lucro real de R\$60.556.644,47**. Diante dessa alteração no resultado de 2009, a Autoridade Fiscal foi obrigada a glosar as compensações de prejuízo e de bases de cálculo negativas de CSLL efetuadas nos períodos subsequentes, de 2010 a 2012 (chegando a 2013, no caso da CSLL).

Antes de continuar é preciso fazer uma correção a respeito do saldo final, em 2009, da base de cálculo negativa de CSLL apurada pela Fiscalização. Ela partiu de uma premissa equivocada, considerando que o resultado apurado no ano calendário de 2009 teria sido idêntico para os dois tributos, quando na verdade o resultado importou em uma base de cálculo negativa de R\$46.464.514,02 (v. e-fls. 562).

Portanto, em janeiro de 2010, o saldo inicial de prejuízo fiscal acumulado apurado pela Fiscalização foi de R\$60.556.644,47, enquanto que o de base de cálculo negativa de CSLL deveria ser de R\$55.533.716,76 (considerando as infrações apuradas pela Autoridade Fiscal). Porém, como dito, a Autoridade Fiscal apurou uma base de cálculo de CSLL, ao final do ano calendário de 2009, idêntica para ambos os tributos, no importe de R\$60.556.644,47.

A defesa da Contribuinte em relação a este ponto repete as arguições já trazidas na impugnação. Segundo a Recorrente, como as glosas se deram em decorrência da premissa equivocada de que teria havido dedução de despesas que haviam transitado no resultado em períodos anteriores, a glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL deveria ser cancelada.

Especificamente em relação à glosa procedida no ano calendário de 2013 (no caso da CSLL), no montante de R\$8.520.925,30, alega a Recorrente que o acórdão recorrido desconsiderou completamente os saldos de base de cálculo negativa constantes no SAPLI, que nada mais é do que o documento emitido pela própria RFB, que demonstra os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL das pessoas jurídicas ano a ano. Como se depreenderia

do SAPLI, o saldo de base negativa de CSLL acumulado em 12/2011 era de R\$ 24.669.079,70. Considerando-se a compensação realizada no ano calendário de 2012, no valor de R\$ 19.049.679,94, o saldo remanescente passível de utilização em 2013 seria de R\$ 5.619.399,76.

Entretanto, segundo a Recorrente, ainda assim a glosa não poderia ser mantida, uma vez que o saldo acumulado demonstrado no SAPLI não está correto. No ano calendário de 2010 foi efetuada baixa no saldo acumulado demonstrado no SAPLI de R\$ 183.037.505,77, a título de utilização no parcelamento da MP 470/2009 – Lei n. 12.249/2010. No entanto, o valor deduzido pela RFB no SAPLI está equivocado, o valor correto que deveria ser deduzido é de R\$ 168.394.983,08, totalizando diferença de R\$ 14.642.523,69 que deve ser acrescida ao saldo acumulado disponível em 2013.

Com isso, seria possível concluir que o saldo acumulado de base negativa de CSLL passível de utilização em 2013 pela Recorrente seria de R\$ 20.262.256,07. E dessa forma, a compensação de R\$ 8.520.925,30 possuiria suporte nos saldos acumulados existentes naquele período. Informa que o equívoco constante nos controles internos da RFB já teria sido comunicado pela Recorrente para a Equipe de Parcelamento, sendo que a regularização dos valores indicados foi realizada, e consequentemente, o saldo acumulado de base de cálculo negativa de CSLL foi reconstituído, conforme demonstrativo atualizado do SAPLI (v. e-fls. 1.001).

No entanto, conforme as palavras da Autuada, cumpre salientar que ainda assim existiria um erro nos saldos acumulados do SAPLI o qual também já foi comunicado pela Recorrente para a Equipe de Parcelamento, porém ainda não foi ajustado. A baixa referente à utilização da base de cálculo negativa de CSLL para pagamento parcial do parcelamento informada no SAPLI atualizado foi de R\$ 153.188.818,33, valor inferior ao correto que seria R\$ 168.394.983,08.

Assim, o correto saldo acumulado inicial do ano calendário de 2010 seria de R\$ 52.138.560,10. Consequentemente, com as compensações de 2010, 2011 e 2012, totalizar-se-ia R\$ 20.262.256,07 passíveis de utilização pela Recorrente no ano calendário de 2013.

Diante de todo exposto, restaria comprovada a regularidade da compensação de base de cálculo negativa de CSLL efetuada pela Recorrente no ano de 2013, o que justificaria a reforma da glosa desse montante.

Vamos por partes. Primeiramente, em relação aos saldos de prejuízos fiscais. Mesmo com o restabelecimento da glosa de exclusões relativa às receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais em valores utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros), incluídos no parcelamento, no valor de R\$49.335.874,75, referido saldo não se alteraria, permaneceria zerado ao final de 2009, pois todo o saldo de prejuízos de períodos anteriores foi utilizado pela Contribuinte para quitar débitos inseridos no parcelamento da MP 470/2009 (v. e-fls. 272/276).

No caso, o resultado fiscal apurado para o ano calendário de 2009, passaria de um prejuízo fiscal (R\$41.441.586,31) para um lucro real de R\$11.220.749,72.

Assim, diante das conclusões a que chegamos até aqui em relação às infrações mantidas neste julgamento e, considerando que a partir de 2010 não haveria saldo

disponível de prejuízos fiscais a serem compensados, perfeitas as glosas realizadas pela Fiscalização, razão pela qual nego provimento ao recurso neste ponto.

Vejamos como fica a questão em relação à CSLL.

Partindo do pressuposto de que o resultado apurado pela Contribuinte em 2009 foi de uma base de cálculo negativa de R\$46.464.514,02 e, considerando que o Auto de Infração, na parte em que mantido, demandaria um acréscimo de R\$52.662.336,03 ao resultado, ao final do período-base chegaríamos a uma base de cálculo de CSLL (positiva, portanto) de R\$6.197.822,01. Referido valor, mesmo que diferente do apurado pela Fiscalização, em nada vai interferir na autuação, seja em relação a esta infração, seja da relativa à multa isolada sobre estimativas.

Em relação ao saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores, vejam que o demonstrativo do SAPLI de e-fls. 280 parte de um valor inicial no ano calendário de 2009 de R\$158.830.033,43. Vejam também que esse valor foi totalmente utilizado para quitar uma parcela dos débitos parcelados. Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, ao final de 2009 não havia nenhum saldo de base de cálculo negativa de CSLL para ser utilizado em compensações nos períodos futuros, no caso, os anos calendários de 2010 em diante.

Vejam que fiz a análise considerando os dados constantes do SAPLI, como defende que seja feito pela própria Contribuinte em seu recurso. Vejam também que o SAPLI adotado, tanto por mim quanto pela própria Fiscalização (v. e-fls. 280/283), foi emitido posteriormente àquele utilizado pela Recorrente na sua defesa (v. e-fls. 997/1.003), estando, portanto, mais atualizado e contendo as correções que a própria Recorrente propugna em sua petição.

Por todo o exposto mantenho a glosa das compensações, tanto do prejuízo fiscal quanto das bases de cálculo negativas da CSLL.

Imposição das multas isoladas sobre estimativas

Considerando a apuração das infrações praticadas pela empresa, as quais ensejaram o recálculo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive no que diz respeito aos balancetes mensais, a Autoridade Fiscal verificou que a Fiscalizada teria deixado de recolher à Fazenda Nacional valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL (estimativas mensais). Assim, lavrou Auto de Infração para exigir a multa isolada sobre as diferenças mensais de estimativas não recolhidas, conforme o disposto no art. 43, parágrafo único, c/c art. 44, inc. II, alínea “b”, todos da Lei nº 9.430/96.

Em sua defesa, a Contribuinte alega, em apertadíssima síntese, que (i) a multa isolada deixa de ser exigível quando se encerra o período de apuração e (ii) a multa isolada não pode ser cumulada com a multa de ofício.

Neste tema, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada,

exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração

substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a ***multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário***, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, ***a ser apurado como devido, ou não***, ao final do período de apuração, que é devida e ***deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual***.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual, razão pela qual pode, sim, ser exigida mesmo após o encerramento do ano calendário a que se referem as antecipações impagas.

Isso porque inadmitir que as multas isoladas fossem exigidas após o encerramento do período de apuração respectivo, conforme bem colocado no acórdão recorrido, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo esse que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Vejam como se manifestou o acórdão recorrido no ponto:

132. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício. Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Para arrematar, a alegação de que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente com a multa de ofício não se aplica de forma alguma ao caso concreto, haja vista que a exigência está sendo feita tão somente em relação aos anos calendários de 2010 e seguintes.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, em relação ao seu mérito.

Mesmo com o restabelecimento da glosa de exclusões relativa às receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, em valores

utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros) incluídos no parcelamento, no valor de R\$49.335.874,75, **o valor das multas isoladas não sofreria alteração.**

Isso porque a Contribuinte tinha em sua contabilidade, no encerramento do ano calendário de 2009, um prejuízo fiscal registrado de R\$41.441.586,31. Com a manutenção das glosas de despesas e de exclusões relativas às infrações analisadas até o presente momento, no montante de R\$52.662.336,03, os cálculos relativos às multas isoladas não se alterariam, haja vista que tal valor absorveria os prejuízos até então registrados na sua totalidade. No caso, o resultado fiscal apurado para o ano calendário de 2009, passaria de prejuízo (R\$41.441.586,31) para um lucro real de R\$11.220.749,72. No caso da CSLL, passaria de uma base de cálculo negativa de R\$46.464.514,02, para uma base de cálculo de CSLL (positiva, portanto) de R\$6.197.822,01. Já os saldos de períodos anteriores foram utilizados na sua integralidade para a quitação de tributos confessados no parcelamento.

Isto posto, nego provimento ao recurso no ponto.

Por tudo o que foi até aqui exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso tão somente para afastar a glosa de exclusões relativa às receitas auferidas pela conversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, em valores utilizáveis para a liquidação de débitos tributários e seus acessórios (multas e juros) incluídos no parcelamento, no valor de R\$49.335.874,75, mantendo a exigência das demais infrações.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves