



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

Processo nº 12448.734942/2012-67
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1401-001.814 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria GLOSA DE DEDUÇÕES - RTT
Recorrente DRJ - RIO DE JANEIRO 1
Interessado LLX MINAS-RIO LOGÍSTICA COMERCIAL EXPORTADORA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS.

Improcede a glosa de despesas quando, em obediência ao RTT, fica demonstrado que a empresa anulou os efeitos da escrituração das despesas oriundas da baixa do diferido por meio de ajuste na ficha específica da DIPJ e manteve controle no FCONT.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), José Roberto Adelino da Silva. O conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

Relatório

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

Relatório

Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados autos de infração para exigir da interessada o IRPJ (fl 126 a 130) e a CSLL (131 a 136) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2009, nos montantes de R\$ 44.466.802,92 e R\$ 16.023.889,05, respectivamente, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

DAS AUTUAÇÕES

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl 146 a 156 e Termo de Verificação Fiscal (fl. 129 a 145) foram apurados os fatos abaixo descritos.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO.

Os valores das despesas glosadas referentes às amortizações são de R\$ 296.799.294,13 e R\$ 467.470,10, que estão lançados nas Fichas 06A, linha 40 (parte) e 05A, linha 21, respectivamente, da DIPJ/2010.

Nas fls. 133 a 136, o fiscal transcreve 8 perguntas feitas ao contribuinte a respeito dos riscos objeto de "hedge", sua identificação, o gerenciamento do risco, a metodologia para a avaliação do "hedge", a efetividade com indicação de que as variações no valor de mercado ou no fluxo de caixa compensaram as variações no valor de mercado ou no fluxo de caixa do item objeto de "hedge" num intervalo entre 80% e 125%, cópia dos contratos acompanhados dos CETIP, comprovação do que foi "pagamento" e/ou "recuperação das perdas diferidas" mediante o reconhecimento dos ganhos decorrentes de alterações nas taxas de câmbio, legislação em que se apoiou para proceder à amortização integral de R\$ 296.799.294,13 (lançamento contábil em 30/12/2009), esclarecer o porquê do Razão apresentado a fiscalização não consta a CC 1.2.99.01.0020 - Amortização de Resultado Financeiro, apresentar o saldo final (valor, devedor/credor) da CC 4.2.01.01.0006 - Perda em Operação de "hedge" (swap), antes dos lançamentos de apuração do resultado.

A empresa quando afirmou na resposta nº 1 de 29/06/2012 que "as operações de Hedge foram realizadas para proteger a companhia contra possíveis variações no CAPEX" (valor dos investimentos em bens de capital) relativos à construção das instalações portuárias" mas não especificou os bens protegidos.

O contribuinte não especificou porque as operações de hedge foram feitas através dos denominados CGD (Contratos Globais de Derivativos) com o HSBC Bank Brasil SA - Banco Múltiplo, Banco Morgan Stanley SA e com o Banco Merrill Lynch de investimentos SA (operações de swap). Vide resposta da empresa em 12/09/2012.

A empresa afirma que, como divulgado na Nota Explicativa 4 (c), das Demonstrações Financeiras, não adota para fins de preparação e divulgação de suas demonstrações financeiras de acordo com os padrões internacionais, a política de contabilização do hedge ("hedge accounting"), seja com base no fluxo de caixa ou no valor justo, conforme mencionado na Nota Explicativa nº 21 letra (e), assim, a Companhia não mantém os controles contábeis para gerenciamento e reconhecimento contábil de avaliação da efetividade do hedge desde a concepção da operação de que tratava, à época, o CPC14".

Na resposta nº 2 a empresa afirma que não adotou o CPC 14, por isso não há a necessidade de comprovação da efetividade do hedge.

O contribuinte quando afirma que o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 14 era facultativo refere-se tão-somente a empresa em tela, por se tratar de uma SA fechada, pois para as abertas o art. 4º da IN CVM 475, de 17/12/2008, dispõe que para as operações com instrumentos financeiros derivativos realizadas com finalidade de hedge, a companhia deve divulgar o objeto e o instrumento financeiro derivativo de proteção em linhas separadas do quadro demonstrativo de análise de sensibilidade, de modo a informar sobre a exposição líquida da companhia, em cada um dos três cenários mencionados no art. 3º, § 2.

Segundo a empresa, o fato de registrar os resultados do hedge no ativo diferido para fins tributários, optar pelo RTT, estar em fase pré-operacional, basta para não produzir qualquer efeito tributário para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, mesmo alegando que em 2008 houve uma provisão passiva para Perda em Operação de Hedge que ficou registrado no ativo diferido e que em 2009 está compensando com os ganhos líquidos em operação de hedge, através da amortização no valor de R\$ 296.799.294,13 em 30/12/2009 (vide resposta nº 4 de 29/02/2012)

A opção pelo RTT obriga a apuração do lucro líquido de acordo com os critérios da Lei 6.404/76, IN RFB 949/2009, ajustado pelas regras do RTT, por meio do FCONT e espelhará o lucro líquido apurado segundo as normas vigentes em 31/12/2007 (Processo de Consulta nº 378/2009 SRRF/83 RF).

O item de nº 4 do Termo de Intimação de 29/06/2012 tem como resposta o seguinte "...Vale ressaltar que o montante de R\$ 296.799.294,13, refere-se à provisão das operações em aberto no ano de 2008. As liquidações de operações de Hedge durante o ano de 2009 geraram uma perda líquida de R\$ 97.876.026, conforme demonstramos no anexo 04" . Independente se houve perda ou ganho, no ano de 2009 não se pode deduzir o que já foi realizado em 2008; ou, mesmo que não tenha sido deduzido em 2008, em 2009 é que não pode sê-lo.

O item de nº 5 do Termo de intimação de 29/06/2012 tem como resposta "Com a eliminação da conta de ativo diferido pela Lei 11.941/2009 e considerando as disposições por ela inseridas no art. 299A da Lei 6404/76, permitindo apenas a manutenção no balanço de 2009 de despesas diferidas que não pudessem ser alocadas em outras contas, a perda em operações de hedge "provisionada", no exercício anterior, no ativo diferido, foi revertida uma vez que as perdas estimadas não se materializaram no montante estimado e todos os ajustes positivos e negativos dessas próprias operações passaram a ser lançados, a partir de 2009, no próprio resultado do exercício. Contudo, para os efeitos fiscais, os resultados das operações de hedge estão sendo reclassificados para o ativo diferido por conta da sociedade encontrar-se em fase pré-operacional e de ter optado pelo "RTT". (fl. 141)".

O CFC - Conselho Federal de Contabilidade - através das Resoluções 1.157 e 1.159/2009, informa que no caso das operações de hedge as classificações das contas precisam ser estabelecidas no início do contrato, valendo, para 2008, o mesmo que para os demais instrumentos financeiros. As variações dos instrumentos de hedge devem seguir o regime de competência. A partir de 04/12/2008, aqueles tipos de gastos devem, nas entidades em fase pré-operacional, ser registrados no resultado como despesa do período.

O item de nº 7 do Termo de intimação de 29/06/2012 tem como resposta "já considerando os efeitos das então novas normas contábeis ". O que contribuinte fez foi desconsiderar os efeitos das então novas (e antigas também) normas contábeis dos referidos gastos, em contas de resultado.

O item de nº 8 do Termo de intimação de 29/06/2012 tem como resposta "Segue anexo (Anexo 07) cópia do razão analítico da conta contábil 4.2.01.01.0006 - Perda em operação de "hedge" (swap) em 30/12/2009, antes dos lançamentos relativos ao encerramento do exercício, cujo saldo naquela data era de R\$ 168.900.251,21 - Credor. Esclarecemos que a conta contábil em questão apresentou saldo final de natureza credora em razão dos lançamentos relativos aos estornos das provisões passivas para perda de Hedge do ano anterior e realizadas em contrapartida a essa conta nos valores de R\$ 256.150.894,88 e R\$ 40.648.399,25, conforme os dois últimos lançamentos constantes do razão contábil apresentado. O resultado contábil das operações de hedge no ano de 2009 pode ser compreendido com a análise conjunta das contas 4.2.01.02.0004 - GANHO LIQ. EM OPERAÇÕES DE HEDGE (SWAP) e 4.2.01.04.0001 - AMORTIZAÇÃO DIFERIDO FINANCEIRO (cópias dos respectivos razões anexos 08 e 09). Os resultados apresentados nas três contas contábeis acima referidas foram totalizados na DIPJ do ano-calendário de 2009 na linha 20 - ganho de R\$ 340.721.839,60, e na linha 40 -perda de R\$ 424.698.337,05 a ficha 06A". Nas fl. 141 e 142, constam planilhas enviadas pelo contribuinte a respeito das perdas em operação de hedge, que apesar de ser conta de de despesa apresenta saldo credor.

A avaliação do Ativo Diferido, de acordo com o já revogado inciso VI do art. 183 da Lei 6.404/76, era feita pelo valor do capital aplicado (gastos realizados), deduzido do saldo das contas que registrassem sua amortização. A amortização desses ativos antes era feita, segundo a Lei 6.404/76, em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes

A Lei 11.941/09 (conversão da MP 449/08) dispôs que as sociedades por ações e as sociedades de grande porte que elaboram suas demonstrações financeiras na Lei 6.404/76 não poderão mais reconhecer o grupo Ativo Diferido em seus balanços a partir do exercício de 2008. Os saldos existentes em 31/12/2008 nas contas do Ativo Diferido serão: (a) reclassificados para outro grupo do Balanço Patrimonial; (b) baixados contra lucros ou prejuízos acumulados; (c) mantidos no Diferido até serem totalmente amortizados.

A empresa optou por baixar o saldo do Ativo Diferido, pois a mesma é optante do RTT (Regime Transitório de Tributação), significando que a entidade não teria prejuízo fiscal, pois procederia conforme as regras vigentes ao final de 2007.

O prejuízo apurado pela empresa foi zerado com a aplicação do RTT.

A empresa alega, sem comprovar, que em 2008 houve uma provisão passiva para Perda em Operação de Hedge e que ficou registrado no ativo diferido, porém esta mesma provisão está sendo utilizada para redução do lucro em operação de hedge em 2009, através da amortização no valor de R\$ 296.799.294,13 na data de 30/12/2009, denominando-a de reversão da provisão de ganho de operação hedge.

O contribuinte além de não comprovar que o valor registrado no ativo diferido tratase de provisão para perda em operação de hedge, alega em sua resposta nº 1 em 29/06/2012 o que segue "*...A companhia não adota para fins de preparação e divulgação de suas demonstrações financeiras de acordo com os padrões internacionais, a política de contabilização do hedge ("hedge accounting"), seja com base no fluxo de caixa ou no valor justo, conforme mencionado na Nota Explicativa nº 21 letra (e), assim, a Companhia não mantém os controles contábeis para gerenciamento e reconhecimento contábil de avaliação da efetividade do "hedge" desde a concepção da operação de que tratava, à época, ...*", que no entender da fiscalização trata-se do montante principal das despesas registradas, as quais já foram deduzidas em 2008.

Com o intuito de permitir a publicação nas demonstrações financeiras pelo saldo líquido do ativo diferido, já considerando os efeitos das então novas normas contábeis e manter, os saldos originais registrados em cada uma das contas que compõe o ativo diferido (vide resposta nº 7 de 29/06/2012), a empresa se utiliza de um lançamento equivocado no valor de R\$ 296.799.294,13, na conta contábil (CC) 1.2.99.01.0020 ((-) AMORTIZAÇÃO RESULTADO FINANCEIRO); conta esta que serve para registrar os valores da amortização do diferido, com a única finalidade de reduzir o lucro do período de apuração de 2009.

Observa-se que na DIPJ/2010 - Ficha 05A, linha 21, onde deveria estar registrada a despesa com amortização, só está registrado o valor de R\$ 467.470,10; e que regularmente intimado em 18/12/2011 item 3 e em 29/02/2012 item 7 o contribuinte não logrou comprovar este valor.

O contribuinte amortizou quase que integralmente as despesas pré-operacionais, embora esteja previsto somente para 2013 o início das operações, conforme suas respostas nº 7 de 29/06/2012 "*...Considerando que a Sociedade ainda se encontrava em fase pré-operacional, optou-se, no período em referência, em realizar a baixa do ativo diferido...*" e nº 6 de 18/04/2012 "*O início das atividades da companhia está previsto para o ano de 2013*"; portanto, tal dedução não é permitida de acordo com os incisos I, II e/ou III, do parágrafo primeiro, do artigo 325, do RIR/99 (Lei 4.506/64 art. 58, § 3º).

O valor de R\$ 467.470,10 não está incluído no saldo da conta do Ativo referente à Amortização, mas tão-somente o valor de R\$ 52.150,75 (CC 1.2.02.50.0002). Embora regularmente intimado (em 18/12/2011 item 3 e em 29/02/2012 item 7) a comprovar os valores das Despesas Operacionais da Ficha 05A da DIPJ/2010 o contribuinte não logrou comprovar/demonstrar este valor. Esta resposta foi apresentada em meios magnéticos e a pasta referente a este arquivo estava sem dados. Conforme PN/CST 110/75, o valor registrado nesta conta só pode ser amortizado após o início das operações. Procedimento que o contribuinte também concorda (vide resposta nº 4 de 18/04/2012).

A interessada se insurgiu, em 17/12/2012, contra o disposto no Auto de Infração, do qual tomou ciência em 21/01/2010 (fl. 132 e 149), através de impugnação (fl. 227 a 276) apresentando os argumentos que se seguem:

- Tendo em vista a Lei 11.638/2007 e considerando a Lei 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008), que trouxe a possibilidade de adesão ao Regime Tributário de Transição (RTT), instituído para propiciar neutralidade fiscal por conta das mudanças inseridas no padrão contábil brasileiro, a impugnante adotou o novo padrão contábil, aderindo ao RTT para o biênio 2008-2009.

- Embora a constituição da impugnante tenha se dado em 2007, o início de suas atividades deve se dar em 2013. Atualmente, encontra-se ela em fase pré-operacional. A impugnante vem incorrendo em custos e despesas na realização de pesquisas, implantação de projetos, aquisição e construção de instalações, maquinários e obras civis.

- Em 2008 a impugnante contratou operações de derivativos, a título de *hedge*. O instrumento derivativo foi o NDF (*Non Deliverable Forward*), assim tido como o contrato de balcão de taxa e câmbio e sem entrega física. O *hedge* foi contratado com o objeto de mitigar ou eliminar o risco de impactos que pudessem comprometer a capacidade da empresa de honrar os compromissos assumidos pela construção das suas instalações portuárias (CAPEX). Tais operações registradas na CETIP.

- Em 31/12/2008 as operações em questão totalizavam a cobertura de US\$ 492.300.000,00, o que, em decorrência da alta na cotação da moeda estrangeira naquela data, resultavam em um potencial obrigação a pagar, calculados pelos valores justos nos termos do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 14, de R\$ 296.799.294,13. Como se tratavam de contratos em curso, os respectivos valores justos foram registrados nas contas de "PROVISAO PARA LIQUIDAÇÃO DE HEDGE", sendo R\$ 256.150.894,81 lançados no circulante e R\$ 40.648.399,29 no passivo não circulante.

- Como a impugnante se encontrava em fase pré-operacional, e em linha com a Norma e Procedimento de Contabilidade do IBRACON NPC nº VIII - DIFERIDO, então vigente, de que *"um empreendimento em fase pré-operacional ou com projetos em implantação, como regra geral, não deve gerar resultado enquanto não estiver concluído ou em operação"*, as provisões passivas foram lançadas em contrapartida ao subgrupo de Ativo Diferido.

- Em 2009, parte significativa das operações de derivativos iniciadas no ano de 2008, em montante (*notional*) equivalente a US\$ 425.000.000,00, foram liquidadas, tendo a impugnante experimentado perda líquida efetiva de R\$ 119.056.152,29. Os demais derivativos iniciados no ano de 2008 e que não foram liquidados no ano de 2009, em montante (*notional*) equivalente a US\$ 67.300.000,00, em 31 de dezembro de 2009 representavam um valor a receber em potencial, calculados pelos respectivos valores justos, de R\$ 4.919.284,55, valores que podem ser verificados no demonstrativo anexo, acompanhado dos lançamentos no Razão e extratos bancários (doc. 04).

- Os contratos de NDF iniciados em 2008 e que em 31 de dezembro de 2008 representavam um montante provisionado de R\$ 296.799.294,13, em 31 de dezembro de 2009 representavam uma perda de R\$ 114.136.867,73 (R\$ 119.056.152,29 de perdas em operações liquidadas e R\$ 4.919.284,55 em ganhos potenciais provisionados por operações não liquidadas naquela data), isto em decorrência da significativa redução da taxa do dólar norte americano frente ao real. O Ativo Diferido acumulado até 2008 que se encontrava em 2009, materialmente inflado pelo registro de uma provisão para perda não materializada.

- A impugnante, para representar a situação patrimonial e financeira nas respectivas Demonstrações Contábeis (doc. 05), e eliminar a constatada situação de que o Ativo Diferido encontrava-se materialmente inflado pelo registro de uma provisão para perda não materializada, promoveu a reversão da perda em operações de Hedge - provisionada em contrapartida ao Ativo Diferido no ano anterior, contra o resultado pré-operacional do ano de 2009. A referida reversão recebeu o título de amortização no respectivo registro contábil (doc. 06). Concomitantemente à reversão da perda em operações de Hedge provisionada em contrapartida ao Ativo Diferido no ano anterior, a impugnante também promoveu a reversão, contra o resultado pré-operacional de 2009, das provisões para liquidação de Hedge constituídas em 2008 no passivo circulante e no passivo não circulante. Assim, como os dois lançamentos descritos possuem idênticos valores e sinais opostos, o efeito líquido no resultado do ano de 2009 foi nulo.

- Por conta da eliminação da possibilidade de se utilizar o Ativo Diferido a partir de 2009, por ter optado pelo RTT todos os lançamentos realizados contra o resultado do exercício de 2009 incluindo as denominadas amortizações, foram reclassificados, no FCONT e na DIPJ daquele ano (para fins fiscais na apuração do lucro líquido após os ajustes do RTT), tratando o resultado pré-operacional apurado como Ativo Diferido para fins tributários, conforme regras vigentes até 31 de dezembro de 2007 (doc. 07).

- A despesa de R\$ 467.470,10, diz respeito à amortização realizada na contabilidade da impugnante, de um ativo intangível representado pelo direito contratual (doc. 16) de ingresso e uso de parte da Fazenda Itioca, de propriedade da Companhia Açucareira Usina Cupim. A referida amortização foi realizada para fins de atendimento às novas determinações contábeis societárias decorrentes da Lei 11.638/07 e CPC 04, em decorrência do início da exploração do direito contratual em questão, porém, como se trata da extração de granito utilizado na construção do quebra-mar do terminal portuário de Barra do Açu, esta amortização realizada contra o resultado de 2009, também foi devidamente revertida para fins fiscais na apuração do lucro líquido após os ajustes do RTT (neutralidade fiscal) em contrapartida ao Ativo Diferido em 2009 - na contabilidade fiscal, em função de a Impugnante se encontrar em fase pré-operacional.

- **Preliminar.** O auto é nulo porquanto glosa de despesas feitas, exclusivamente na contabilidade apenas para fins de atendimento às novas regras contábeis trazidas pela Lei 11.638/2007, e que, em função do RTT (que traz a neutralidade fiscal das novas determinações contábeis societárias) foram todas devidamente expurgadas da apuração do Lucro Líquido após os ajustes do RTT, de modo que a fiscalização glosa despesas que sequer compuseram o Lucro Líquido tributável.

- O expurgo de ambos os lançamentos (R\$ 296.799.294,13 e R\$ 467.470,10) para fins de atendimento ao RTT, está amparado na própria decisão de consulta citada pela fiscalização às fl. 15 do Termo de Constatação.

- Os lançamentos contábeis da autuação não compuseram a apuração do Lucro Líquido. Nesse sentido, vide os respectivos ajustes na DIPJ de 2009 (doc. 07), a seguir reproduzidos:

01. Lucro Líquido antes do IRPJ -R\$ 108.493.432,50

02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT R\$ 108.493.432,50

03. Lucro Líquido após Ajuste do RTT R\$ 0,00

- No que tange à neutralidade fiscal em caso de possíveis divergências entre a aplicabilidade dos critérios contábeis e constantes da legislação comercial da Lei 11.638/2007 e aqueles estabelecidos pela legislação tributária vigente, deve-se observar os artigos 16 e 17 da Lei 11.941/2009.

- A nova realidade introduzida pela Lei 11.638/2007 deve ser seguida pelas empresas para fins contábeis, sendo que, esses ajustes contábeis devem ser expurgados para fins da apuração do lucro líquido/prejuízo contábil-fiscal.

- Os lançamentos contábeis autuados foram expurgados da apuração do lucro líquido, razão pela qual é juridicamente impossível sua glosa.

- Os art. 249, I e 325 do RIR/99 não podem ser usados. A amortização não afetou o resultado tributável.

- **Mérito.** Os resultados das operações com NDF, positivos ou negativos, não afetam as apurações tributárias enquanto as respectivas operações não forem liquidadas. O resultado fiscal apurado em 2009, tendo por base o reconhecimento tão-somente das operações liquidadas, demonstra a inexistência de valor tributável.

- Os lançamentos contábeis estão em consonância com as regras contábeis aplicáveis para a preparação das demonstrações financeiras de acordo com os padrões internacionais de contabilidade, sendo que o resultado apurado de acordo com esse padrão contábil, incluindo o lançamento glosado, foram expurgados e realocados para os fins tributários no FCONT, no LALUR e na DIPJ, de acordo com as normas vigentes até 31 de dezembro de 2007, para o Ativo Diferido, sem produzir qualquer lesão ao Erário.

- **GLOSA DE R\$ 296.799.294,13. Da legislação tributária aplicável às NDF.** As operações com NDF não deveriam produzir efeito tributário enquanto as operações não estivessem liquidadas, dado ser a impugnante optante pelo RTT.

- O NDF é um contrato de derivativo a termo futuro, negociado no mercado de balcão, que não se sujeita a ajuste diário, mas apenas à liquidação quando do vencimento do contrato (doc. 9).

- O tratamento contábil conferido ao ativo ou passivo financeiro foi mensurado pelo valor justo e por meio de lançamentos contra o resultado do exercício a partir de 2009, conforme item 13 do CPC 14 uma vez que o Ativo Diferido foi eliminado.

- Sendo um contrato a termo negociado no mercado de balcão, a operação em questão possui um tratamento tributário diferenciado que lhe é conferido pelo artigo 32, § 2º da Lei 11.051/2004.

- A tributação de operações de derivativos realizadas no mercado de balcão apenas ocorrer no momento da liquidação (art. 1º da IN RFB 575/2005).

- As operações com NDF contratadas em 2008 somente deveriam gerar efeito fiscal quando de sua liquidação, ou seja, em 2008, estas não deveriam irradiar quaisquer efeitos para fins tributários. Somente a partir de 2009 e exclusivamente em relação à parte dessas operações, quais sejam, apenas aquelas liquidadas durante o ano, é que a perda, no valor de R\$ 119.056.152,29, poderia produzir qualquer impacto nas bases do IRPJ e da CSLL.

- Quer isto dizer que, ao se conferir as NDF o resultado tributável tal como o estabelecido no artigo 32, §22 da Lei 11.051/2004, o que se está tentando tributar é a reversão das provisões passivas para operações com NDF não liquidadas e constituídas no ano de 2008, quando, para os fins tributários, a impugnante incorreu em perdas efetivas no ano de 2009.

-
- Analisando-se os valores lançados, se constata é que se pretende tributar o resultado contábil da reversão, no ano de 2009, da provisão constituída em 2008, no valor de R\$ 296.799.294,10, deduzida da perda efetivamente realizada, no valor de R\$ 119.056.152,29, nas mesmas operações com NDF que foram liquidadas durante o ano de 2009. O resultado desta simples conta é de R\$ 177.743.141,81, enquanto o auto de infração tem uma base de cálculo de R\$ 178.043.211,73.
 - A proximidade dos valores acima não é mera coincidência. A pequena diferença existente entre ambos decorre da outra glosa realizada e de outros resultados apurados.
 - Como as operações estavam em aberto em 2008 os lançamentos feitos (em relação às operações não liquidadas - o total em 2008 e parte em 2009) deveriam constituir ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real e no RTT com o fito de preservação da neutralidade fiscal.
 - Pelo RTT quaisquer alterações que possam implicar em modificação no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas, devem ter seus efeitos fiscais anulados, de forma a terem o mesmo tratamento fiscal aplicável em 31/12/2007.
 - A IN RFB 949/2009, repetiu o conceito da Lei 11.941/2009 no sentido da neutralidade fiscal, preservando todas as disposições tributárias vigentes antes das alterações na legislação contábil e comercial da Lei 11.638/2007.
 - A citada IN determinou que os ajustes com intuito de alcançar tal neutralidade devem ser feitos tanto no LALUR, quanto no FCONT.
 - Tendo a impugnante optado pelo RTT em 2008, e considerando que as operações com NDF somente deveriam, produzir efeitos quando da liquidação das operações, a impugnante deveria ter expurgado os lançamentos com a constituição da provisão para perda em operação de adeje, calculada de acordo com o valor justo por determinação do CPC 14, no montante de R\$ 296.799.294,13, e suas respectivas contrapartidas e movimentações, no FCONT.
 - O mesmo deveria ter sido feito em 2009 no que tange aos efeitos reconhecidos por conta da reversão da provisão receitas e despesas decorrentes da parcela das operações com NDF que não foram liquidadas.
 - No entanto, o tratamento diferenciado para os fins tributários, cabível as NDF, acabou não sendo identificado e, portanto, por equívoco, acabou não objeto de ajustes específicos no FCONT e no LALUR.
 - Será demonstrado a seguir uma simulação dos lançamentos de expurgo determinados pelo RTT e o respectivo efeito nas contas contábeis da Impugnante, seguindo a mesma metodologia adotada pelo FCONT. Foi utilizada a metodologia da IN RFB 967/2009.
 - **Passo 1 - Expurgo da perda calculada a valor justo (CPC 14) do saldo final de 2008 e saldo inicial de 2009.** A impugnante adotou a avaliação a valor justo também está expressamente prevista no art.183, I, " a " , da Lei no. 6.404/76.

- O reconhecimento de um potencial obrigação constitui ajuste ao FCONT e ao LALUR, nos termos do art.16 e art.17 da Lei 11.941/2009 uma vez que o art. 32 da Lei no. Lei 9 11.051/2004 determina que a receita e despesa decorrente de operações realizadas no mercado de balcão, somente devem ser reconhecidas para efeito de determinação do IRPJ e CSLL, por ocasião da liquidação do contrato.

- O "expurgo" eliminou do saldo transportado de 31 de dezembro de 2008 nas contas do Ativo Diferido, o valor justo total calculado sobre os derivativos naquela data-base. A contrapartida desse referido expurgo é realizada contra as contas de passivo circulante e passivo não-circulante (operações de swap contra as quais o lançamento original, ora expurgado, foi realizado em dezembro de 2008).

	Mov. no ano		(-) expurgos			
	Sd inicial Fcont ano anterior	devedor	credor	devedor	credor	Sd. Fcont
At Dif	303.100.014,18	2.070.126.664,02		2.069.987.554,88	0,00	296.799.294,10 6.439.829,22
Swap	256.150.894,81	1.153.947.908,35		898.051.206,54	256.150.894,81	0,00 255.896701,81
Swap	40.648.399,29	120.098318,79	79.449.919,504	40.648.399,29	0,00	4.648.399,2
						296.799.294,10 296799.294,10

- **Passo 2 - Expurgo da baixa do ativo diferido (lançamento glosado).**
Com a realização do expurgo em relação à provisão constituída no ano de 2008, há a necessidade de o lançamento realizado em 2009, para a baixa do Ativo Diferido (sob fundamento do §39 do art. 183 da Lei 9 6.404/76), objeto da glosa fiscal, também ser expurgado para fins de apuração do lucro tributável.

- Houve o reconhecimento de receita da reversão integral das provisões para perdas em operações de Swap que devem ser expurgadas da apuração do lucro líquido tributável uma vez que, de acordo com o lançamento demonstrado no Passo 1, as próprias provisões objeto de estorno na escrituração societária, não são consideradas na escrituração para fins tributários por contemplarem ajustes decorrentes da aplicação do CPC 14.

- O expurgo do efeito está sendo realizado em contrapartida a conta 4.2.01, Resultados Financeiros Líquidos, do resultado de 2009, contra a qual o lançamento expurgado foi realizado originariamente.

	Mov. no ano		(-) expurgos			
	Sd inicial Fcont ano anterior	devedor	credor	devedor	credor	Sd. Fcont
At Dif	303.100.014,18	2.070.126.664,02		2.069.987.554,88	0,00	296.799.294,10 6.439.829,22
Swap	256.150.894,81	1.153.947.908,35		898.051.206,54	256.150.894,80	0,00 255.896701,81
Swap	40.648.399,29	120.098318,79	79.449.919,504	40.648.399,29	0,00	40.648.399,29
Res. Financ Líq		1.877.989.429,00		1.789.065.617,08		296.799.294,13 207.875.482,18
						593.598.588,23 593.598.588,23

• **Passo 3 - Expurgo da baixa do ativo diferido (lançamento glosado pela fiscalização).**

• A impugnante estorna o saldo de provisão constituída em período anterior, contra o resultado do exercício, e constitui nova provisão para o período em curso. As despesas que seriam lançadas, quando do respectivo pagamento, contra a provisão, foram lançadas diretamente contra o resultado do exercício.

• Durante o ano de 2009 houve o reconhecimento de receita decorrente da reversão integral das provisões para Perdas em Operações de Swap que devem ser expurgadas da apuração do lucro líquido tributável uma vez que, de acordo com o lançamento demonstrado no Passo 1, as próprias provisões objeto de estorno na escrituração societária, não são consideradas na escrituração para fins tributários (CPC 14).

• No período de janeiro a março de 2009, as provisões passivas foram inicialmente revertidas contra a conta de ativo diferido - 1.2.98.01.0006, e a partir dessa conta foram feitas às reversões contra o resultado - conta 4.2.01.01.0006.

		Mov. no ano				(-) expurgos
	Sd inicial Fcont ano anterior	devedor	credor	devedor	credor	Sd. Fcont
At Dif	303.100.014,18	2.070.126.664,02	2.069.987.554,88		296.799.294,10	6.439.829,22
At Dif Amortiz				296.799.294,13	296.799.294,13	
Swap	256.150.894,81	1.153.947.908,35	898.051.206,54	256.150.894,80	0,00	255.896701,81
Swap	40.648.399,29	120.098318,79	79.449.919,504	40.648.399,29	0,00	4.648.399,2
Res. Financ Liq		1.877.989.429,00	1.789.065.617,08	296.799.294,13	296.799.294,13	88.923.811,92
					890.397.882,33	890.397.882,33

• O saldos na conta 4.2.01, os saldos finais das contas do Resultado do Exercício apurados de acordo com a aplicação das regras de RTT são iguais aos saldos apurados de acordo com a legislação societária no ano de 2009.

• O valor indicado nessa conta, seja na escrituração societária, seja na escrituração de acordo com as normas do RTT, no valor de R\$ 88.923.811,95 totaliza todas as receitas e despesas financeiras, conforme os valores indicados na DIPJ/2009.

Variações cambiais ativas	1.357,67
Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	340.721.839,60
Outra Receitas Financeiras	2.174.828,10
(-) Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	- 424.698.337,05
(-) Outras Despesas Financeiras	- 7.123.500,27
Total	- 88.923.811,95

• **Passo 4 - Expurgo das receitas decorrentes do reconhecimento do valor justo de operações de NDF iniciadas em 2009 e não liquidadas no ano.**

• As receitas pelo reconhecimento do valor justo de operações de NDF iniciadas em 2008 e 2009 e não liquidadas no ano devem ser objeto de expurgo para fins de apuração do lucro líquido tributável, na mesma forma indicada no Passo 1. A composição dessas receitas estão nos anexos (doc. 10).

		Mov. no ano (-) expurgos					
Sd inicial Fcont							
ano anterior		devedor	credor	devedor	credor	Sd. Fcont	
Prov	62.079.540,60		48.41.761,60			13.668.779,00	
hedge							
Prov	13.994.821,67		13.494.581,67			500.240,06	-0,06
Hedge Lp							
At Dif	303.100.014,18	2.070.126.664,02		2.069.987.554,88		296.799.294,10	6.439.829,22
At Dif Amortiz					296.799.294,13	296.799.294,13	
Swap	256.150.894,81	1.153.947.908,35		898.051.206,54	256.150.894,80	0,00	255.896701,81
Swap	40.648.399,29	120.098318,79		79.449.919,504	40.648.399,29	0,00	4.648.399,2
Res. Financ Liq		1.877.989.429,00		1.789.065.617,08	310.968.313,16	296.799.294,13	103.092.830,98
						904.066.661,33	904.066.661,33

• O lucro líquido apurado está impactado somente pelos resultados em operações com NDF liquidadas, totalizando R\$ 119.056.152,30, muito embora tendo por base outros lançamentos contábeis, o resultado do exercício de 2009 apurado na Escrituração Societária, senão pela diferença apurada e demonstrada é em favor ao Fisco, é igual ao resultado apurado pela aplicação das normas e metodologias requeridas para os optantes pelo RTT.

• Embora os lançamentos vocacionados a expurgar os efeitos contábeis pelo reconhecimento do valor justo das NDF nos termos do CPC 14 não tenham sido feitos no FCONT e no LALUR de 2008 e 2009, como não houve qualquer impacto tributário decorrente disso. O lançamento da fiscalização embasa-se em lançamento contábil que legalmente deveria ser expurgado da escrituração tributária, não podendo gerar efeitos fiscais.

• O mero lapso de não se expurgar os lançamentos da provisão para perda em operação de hedge no montante de R\$ 296.799.294,13 no FCONT e no LALUR não altera a realidade dos fatos.

• O art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que a Autoridade Administrativa possui o dever de lançar de ofício sempre se comprometendo com a obtenção da verdade real demonstrando os elementos envolvidos.

• Os erros formais praticados pela impugnante no preenchimento de seu FCONT e LALUR ao não expurgar os efeitos da provisão para perda em operação de hedge não altera a relação iurídico-tributária com o Fisco.

- Tendo em vista a neutralidade fiscal estabelecida pelo RTT, bem ainda que as operações de NDF somente poderiam produzir efeitos quando de sua liquidação, não é possível tributar lançamentos contábeis que não deveriam existir para fins tributários.
- **Da natureza do lançamento e inaplicabilidade do art. 325 do RIR/99.**
- O crédito contábil decorrente da mera reversão da provisão constituída no ano anterior constitui o pretense ganho tributável, o qual a Fiscalização diz ter sido a motivação para o que chamou de "lançamento equivocado".
- A impugnante optou por manter o saldo do ativo diferido até a sua realização total, que será efetuada por baixa contra o resultado ou por meio de amortização, em atendimento ao CPC 13.
- A não realização de parte significativa das perdas registradas no Ativo Diferido, no ano anterior, a mera manutenção dos efeitos do lançamento da provisão no valor de R\$ 296.799.294,13, perpetuaria a situação constatada de que o Ativo Diferido encontrava-se inflado pelo registro de uma provisão para perda não realizada.
- A permanência do saldo da despesa não realizada seria irregular. Isso porque, nos termos do artigo 183 da Lei 9 6.404/76, em sua redação que vigorou até dezembro de 2008, o ativo diferido se prestava ao registro do capital aplicado, ou seja, das despesas efetivamente incorridas.
- A orientação do CPC 02, ao cuidar do desaparecimento do subgrupo Ativo Diferido em seus itens 113 e 133, tratou basicamente da reclassificação de saldos disciplinada no artigo 299-A da Lei 9 6.404/76.
- Diferentemente do quanto estabelecido pelas normas tributárias que estabelecem prazos mínimos de amortização, a legislação societária estabelece prazos máximos, objetivando mitigar o risco de manutenção de despesas não recuperáveis no ativo. A legislação societária não veda a realização de amortizações e baixas antes do início das operações e nem em prazos inferiores há dez anos.
- Deve-se notar ainda que a segunda parte do citado §3º, do art. 182 da lei no. 6.404/76, em sua redação original, determinava ainda a obrigatoriedade de ser registrada a *"perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los"*. Nos termos da legislação aplicável, a realização de baixas do Ativo Diferido antes mesmo do início das operações não encontrava qualquer vedação. A amortização ou baixa faz-se recomendável sempre que necessária.
- O CPC 02, em seu item 133, ao tratar de despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido determina que *"além dessa amortização, torna-se necessário que os saldos existentes sejam também submetidos a revisões periódicas a fim de verificar a sua recuperabilidade, nos termos do CPC 01"*.
- Assim, de acordo com a lei societária, o Ativo Diferido foi expurgado e das determinações do CPC, realizar ajuste por conta da identificação de que o valor registrado não é recuperável (até porque, no caso, a despesa restou inexistente) é obrigatório.

- Uma despesa que não foi nem paga nem incorrida não pode ser recuperável, por inexistente, deve ser baixada.
- A impugnante julgou que deveria promover a reversão integral da perda em operações e Hedge, provisionada em contrapartida ao Ativo Diferido no ano anterior, contra o resultado pré-operacional de 2009.
- A bem da verdade não se está diante de amortização do ativo diferido, mas sim de uma baixa de uma perda não realizada que se encontrava registrada no Ativo Diferido da impugnante. Portanto, é inaplicável o artigo 325, § 1º, incisos I a III do RIR/99, ponto central da acusação de vez que sua aplicação é exclusiva para casos de amortização. Não ocorreu amortização é que a baixa parcial do Ativo Diferido foi classificada para as contas contábeis de resultado que recebem os lançamentos de natureza financeira.
- Afirmou a fiscalização que na DIPJ/2010, na ficha 05A - linha 21 (Encargos de Amortização), onde deveria estar registrada a despesa com amortização, a impugnante informou apenas o valor de R\$ 467.470,10. Como explicado justamente por não se tratar de amortização é que a baixa parcial do Ativo Diferido foi classificada para as contas contábeis de resultado que recebem os lançamentos de natureza financeira.
- **Da Contestação das Demais Alegações Postas pela Fiscalização.** A impugnante junta a documentação da provisão para perda em operação de hedge de R\$ 296.799.294,13 (doc. 12). A composição desta provisão consta no doc.4 e no Razão.
- **Da correta apropriação da perda contra o resultado do ano de 2009.** Afirmar a fiscalização que a impugnante efetuou um lançamento equivocado de R\$ 296.799.294,13, na conta de amortização do diferido (CC 1.2.99.01.0020) com a finalidade de reduzir o lucro de 2009. Considera que a Lei 11.941/09 (conversão da MP 449/08) dispôs que a sociedade que elaboram suas demonstrações financeiras de acordo com a Lei 9 6.404/76 não poderiam mais reconhecer o grupo Ativo Diferido a partir de 2008 e, os saldos existentes em 31/12/2008 nas contas do Ativo Diferido somente poderiam ser: (a) reclassificadas para outro grupo do Balanço Patrimonial; (b) baixados contra lucros ou prejuízos acumulados; (c) mantidos no Diferido até serem totalmente amortizados.
- Entendeu a fiscalização que a impugnante deveria baixar contra lucros acumulados a parcela não realocada para outras contas patrimoniais (CPC 02).
- A impugnante optou por manter o saldo do Ativo Diferido pré-operacional formado até dezembro de 2008, não sendo aplicável a ela a hipótese de lançamento contra lucro acumulado. O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 13, que trata da Adoção Inicial da Lei 9 11.638/07 e da Medida Provisória no 449/08, em seu item 3, diz que os lançamentos iniciais da adoção do CPC contra lucros acumulados tem por fundamento a necessária consideração de que estes ajustes decorrem da mudança de prática contábil.
- O lançamento realizado pela impugnante decorreu da não realização de provisão constituída em decorrência de alteração na taxa de câmbio, fato que, decorrente de evento econômico subsequente, não poderia ser tratado como mudança de prática contábil, nos termos do § 1º do art. 186 da Lei 9 6.404/76.
- **Ausência de compensação das perdas no ano de 2008.** O fiscal alega que as perdas em questão já teriam sido deduzidas em 2008, o que, não merece prosperar. Primeiro porque o subgrupo do Ativo Diferido é uma conta patrimonial de Ativo e registra saldos transitórios e como já foi dito, em 2008 todo o resultado pré-operacional apurado foi lançado em contrapartida ao Ativo Diferido.
- Em 2009, por conta da baixa de parte do Ativo Permanente inflado a Impugnante procedeu ao estorno dos respectivos registros no LALUR (doc. 13).

- **Adoção facultativa do hedge accounting.** A facultatividade da adoção do *hedge accounting* consta do próprio CPC 14, em seu item 47. A própria fiscalização ao analisar a resposta de 29/06/2012, também faz tal reconhecimento às fl. 11 do Termo de Constatação.

- **DA AUSÊNCIA DE BASE TRIBUTÁRIA IMPONÍVEL.** De acordo com a legislação societária vigente o resultado apurado foi um prejuízo no valor de R\$ 78.687.544,50, por conta da proibição da utilização do Ativo Diferido para fins de publicação de suas Demonstrações Financeiras e em decorrência de a impugnante ter optado pela adoção do RTT, todos os lançamentos realizados contra o resultado do exercício de 2009, incluindo a denominada amortização, foram reclassificados no FCONT e na DIPJ daquele ano, tratando o resultado pré-operacional apurado como Ativo Diferido para fins tributários, conforme regras vigentes até 31 de dezembro de 2007.

- Considerando que a impugnante optou pela adoção do RTT no biênio 2008/2009 e se encontra em fase pré-operacional, o resultado negativo apurado no ano-calendário foi reclassificado para fins tributários, mediante ajuste de RTT demonstrado nas fichas 9A e 17 da DIPJ de 2009 (doc. 07), de maneira a que esses valores recebam o tratamento de despesas operacionais amortizáveis, nos termos dos métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária vigente em 31 de dezembro de 2007, conforme inclusive esclarece a solução de consulta nº 52/2009 citada pelo próprio agente fiscal responsável pela lavratura do auto de infração tudo de acordo com a IN RFB 949/2009, art. 29 e II, do art. 3º.

1 Lucro Líquido antes do IRPJ -R\$ 108.493.432,50

2 Ajuste do Regime Tributário de Transição-RTT R\$ 108.493.432,50

3 Lucro Líquido após Ajuste do RTT R\$ 0,00

1 Lucro Líquido antes da CSLL -R\$ 119.223.552,50

2 Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT R\$ 108.493.432,50

3 Lucro Líquido após Ajuste do RTT -R\$ 10.730.120,00

- O resultado negativo do exercício de 2009 foi reclassificado no FCONT e na DIPJ daquele ano, tratando o resultado pré-operacional negativo apurado como Ativo Diferido para fins tributários, conforme regras vigentes até 31 de dezembro de 2007.

- GLOSA de R\$ 467.470,10. Consignou a fiscalização que na DIPJ/2010, na ficha 05A (Despesas Operacionais), na linha 21 (Encargos de Amortização), onde deveria estar registrada a despesa com amortização, a impugnante informou apenas o valor de R\$ 467.470,10, acerca do qual, inclusive, tendo sido intimado a comprovar o respectivo valor.

- Tal valor refere-se a ajustes exigidos pelas normas societárias e pelo CPC 04, tendo sido expurgados para fins fiscais.

- A impugnante é a titular dos direitos minerários que lhe permitem explorar e extrair granito da Pedreira do Morro de Itaoca. A aquisição dos direitos minerários teve como principal objeto a extração do granito a ser utilizado na construção do quebra-mar.

- Em 3 de agosto de 2007, a impugnante celebrou com a Companhia Açucareira Usina Cupim (Usina Cupim) um contrato denominado de "Autorização de Serviços e Ingresso na Área", para, além de extrair minério, construir armazéns e uma via de acesso conectando a pedreira à rodovia BR-101 (do. 16).

- A impugnante pagou à Usina Cupim o valor de R\$ 3.000.000,00, pelo período de três anos a contar do início de três atividades em concomitância no local, quais sejam (a) na construção da via de acesso ao empreendimento minerário; (b) na instalação do canteiro de obras; e (c) na construção de área para o armazenamento dos materiais extraídos da Pedreira.

- Quando da assinatura do contrato, e o início das atividades, foi destinado o valor de R\$ 128.244,59 a título de custo de recuperação da área, totalizando R\$ 3.128.244,59 de investimento.

- A relação jurídica entre a impugnante e a Usina Cupim era de um direito de ingresso e uso de parte da Fazenda Itaoca um direito imaterial decorrente de contrato, sendo, portanto, um ativo intangível, assim definido pelo CPC 04 como *ativo não monetário identificável sem substância física*, com vida útil determinada (pelo prazo de validade contratual).

- Como determinam os itens 89 e 94 do CPC 04, a impugnante passou a amortizar contabilmente no prazo contratual o ativo intangível em questão.

- Considerando que estava ela em fase pré-operacional, na qual a legislação fiscal veda a amortização em trato, a impugnante, assim como no caso da glosa tratada anteriormente excluiu a amortização em questão da apuração do lucro líquido tributário, no valor de R\$ 467.470,10 em 2009, de modo a atender à regra fiscal e preservar a neutralidade fiscal pregada pelo RTT (Lei 11.941/2009).

- Todos os lançamentos contábeis realizados contra o resultado do exercício de 2009, incluindo a denominada amortização de R\$ 467.470,10, foram reclassificados, no FCONT e na DIPJ daquele ano para fins de apuração do lucro líquido após os ajustes do RTT, tratando o resultado pré-operacional apurado como Ativo Diferido para fins tributários.

- Deste modo, nenhuma amortização fiscal foi feita, muito pelo contrário. Os efeitos da amortização decorrente da nova realidade contábil foram devidamente expurgados da apuração do lucro líquido da Impugnante em função do RTT, não tendo produzido quaisquer efeitos fiscais.

- Preliminarmente, requer que seja declarada a **NULIDADE** do auto por erro de seu fundamento legal, já que se baseia na glosa de lançamentos feitos pela Impugnante na que foram devidamente expurgados.

- No mérito requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração.

- Nos termos do artigo 16, §49 a 69 do Decreto 70.235/722 1 e artigo 38 da Lei nº 9.784/992 2 , a impugnante pela posterior juntada de documentos.

É o relatório.

Da análise pela DRJ/RJ1, resultou a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT). NEUTRALIDADE FISCAL. GLOSA DE DESPESAS LANÇADAS APENAS NA CONTABILIDADE SOCIETÁRIA. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007, que modificam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na escrituração contábil não produzirão quaisquer efeitos na apuração do lucro real da pessoa jurídica optante pelo Regime Tributário de Transição – RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007.

Improcede a glosa de despesas computadas exclusivamente na contabilidade societária, para fins de atendimento às novas regras contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007, quando se verifica que seus efeitos tributários foram devidamente neutralizados por meio de Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. DECORRÊNCIA.

O que ficou decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, em matéria de Regime Tributário de Transição – RTT, aplica-se, também, à contribuição social sobre o lucro.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Como o julgamento desonerou o crédito tributário lançado a própria Delegacia de Julgamento recorreu de ofício de sua decisão, razão pela qual o processo subiu a este CARF para análise.

É o relatório

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Trata o presente recurso, em simplificada descrição, da análise de duas perspectivas sobre o tratamento tributário realizado pela empresa às operações de hedge contratadas e a perspectiva da fiscalização sobre o caso.

- O contribuinte contratou operações de Hedge por causa da crise cambial de 2008, visando defender-se das variações da moeda;
- No ano de 2009 realizou provisão para perdas em operação de hedge no montante de R\$ 296.799.294,13;
- Registrou, no mesmo ano, ganhos nas referidas operação de R\$ 97.876.026,00;
- Registrou um saldo final na conta de perdas em operações de hedge no fim do exercício de 2009 no montante de R\$ 168.900.251,21
- Estornou provisão para perdas nas operações de hedge de R\$ 256.150.894,88 e R\$ 40.648.399,25
- O resultado das operações de hedge operou-se da seguinte forma: *resultado contábil das operações de hedge no ano de 2009 pode ser compreendido com a análise conjunta das contas 4.2.01.02.0004 GANHO LIQ. EM OPERAÇÕES DE HEDGE (SWAP) e 4.2.01.04.0001 AMORTIZAÇÃO DIFERIDO FINANCEIRO (cópias do respectivos razões anexos 08 e 09). Os resultados apresentados nas três contas contábeis acima referidas foram totalizados na DIPJ do ano-calendário de 2009 na linha 20 ganho de R\$ 340.721.839,60, e na linha 40 perda de R\$ 424.698.337,05 a ficha 06A". Nas fl. 141 e 142, constam planilhas enviadas pelo contribuinte a respeito das perdas em operação de hedge, que apesar de ser conta de despesa apresenta saldo credor.*
- A lei 11.941/2009, juntamente com o pronunciamento CPC 4, determinou o não mais reconhecimento o ativo diferido. Podiam se adotadas três opções: *Os saldos existentes em 31/12/2008 nas contas do Ativo diferido serão: (a) reclassificados para outro grupo do Balanço Patrimonial; (b) baixados contra lucros ou prejuízos acumulados; (c) mantidos no Diferido até serem totalmente amortizados.*
- A empresa optou por baixar o saldo contra resultado.
- A FISCALIZAÇÃO entendeu que o lançamento de R\$ 296.799.294,13 na conta AMORTIZAÇÃO RESULTADO FINANCEIRO foi equivocado. Pois diz que a *conta esta que serve para registrar os valores da amortização do diferido, com a única finalidade de reduzir o lucro do período de apuração de 2009.*
- Diz que na DIPJ Observa-se que na DIPJ/2010 Ficha 05A, linha 21, onde deveria estar registrada a despesa com amortização, só está registrado o valor de R\$ 467.470,10; e que regularmente intimado em 18/12/2011 item 3 e em 29/02/2012 item 7 o contribuinte não logrou comprovar este valor.
- O valor de RS 467.470,10 não está incluído no saldo da conta do Ativo referente à Amortização, mas tão somente o valor de RS 52.150,75 (CC 1.2.02.50.0002). Embora regularmente intimado (em 18/12/2011 item 3 e em 29/02/2012 item 7) a comprovar os valores das Despesas Operacionais da Ficha 05A da DIPJ/2010 o contribuinte não logrou comprovar/demonstrar este valor.
- Resultou da análise a imputação do lançamento de despesas não comprovadas.

VOTO VENCIDO

- O entendimento do auditor, que ficou vencido na DRJ/RJO1, foi o de que não poderia haver a reversão total no fim de 2009 diretamente para conta de resultado, pois o valor teria de ser amortizado ano a ano após o início das atividades. Alega que isto é determinação do RIR, art 229-A.
- Alega que não era obrigação da empresa fazer a reversão total de uma vez, pois o art. 299-A da Lei das S/A diz que o saldo existente em 31/12/2008 **PODERÁ** permanecer no diferido se não puder ser alocado a outro grupo de contas e seguirá as regras de amortização normais.
- Entende que, para que o efeito líquido no resultado de 2009 fosse nulo, teria que ser computada uma receita no mesmo valor da despesa. Portanto, a interessada teria que comprovar que adicionou o valor de R\$ 296.799.294,13 em algum item da ficha 06 A, o que não ocorreu.
- Diz também que a interessada apesar de alegar que fez, em 2009, dois lançamentos de valores idênticos e sinais opostos para promover a reversão da provisão de modo a tornar o efeito líquido nulo, não comprova que fez tais lançamentos, não informa na impugnação em qual documento onde estão registrados tais lançamentos.
- Conclui que o que se verificou é que foi lançado na DIPJ o valor de R\$ 296.799.294,13 que diminuiu o lucro líquido e não foi adicionado tal valor em uma conta de receita de modo a neutralizar os efeitos.
- Na verdade o voto vencido entende que o contribuinte não seguiu as normas contábeis que entende serem as corretas e que não conseguiu provar que fez os ajustes no RTT de modo a neutralizar os efeitos da baixa do ativo diferido para despesas do exercício

VOTO VENCEDOR

- Inicia informando que Nos autos, há que se reconhecer, existe o registro contábil dos valores de R\$ 256.150.894,81, em 01/01/2009, na conta 2.0.03.05.001 – Provisão para Liquidação de Hedge (fl. 725) e 2.1.03.01.001 – Provisão para Liquidação de Hedge, no valor de R\$ 40.648.399,29.
- Continua informando que Todavia, deve ser observado que o lançamento fundou-se em despesa lançada na linha 40.(-) Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto DayTrade, da Ficha 06A Demonstração do Resultado PJ em Geral, da DIPJ/2010 (fl. 14), no montante de R\$ 424.698.337,05, onde está incluso o valor glosado R\$ 296.799.294,13.
- Descreve o texto da linha da DIPJ e conclui que: *Portanto, como se vê, esta ficha diz respeito ao resultado da empresa, apurado de acordo com as novas normas introduzidos pela Lei nº. 11.638, de 2007 e pelos arts. 36 e 37 da Medida Provisória nº. 449, de 2008, correspondentes aos arts. 37 e 38 da Lei nº. 11.941, de 2009, onde foi estabelecido um “Regime Tributário de Transição – RTT”.*

- Transcreve o art. 16, da lei nº 11.941/2000:

“Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.”.

- Com base na norma acima e em consonância com as notas de preenchimento da Linha 09A/02 concluir que: *“Por conta deste dispositivo legal, quer me parecer que o contribuinte, em harmonia com a legislação, eliminou os efeitos tributários relativos à adoção do RTT, ao qual aderiu (vide fl. 10 – “optante do RTT – sim”), ao preencher a linha Linha 09A/02 Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT, na Ficha 09A Demonstração do Lucro Real, onde consta o valor positivo de R\$ 108.493.432,50.”*

Destas duas formas de entender uma mesma situação passamos a apresentar nossa apreciação do caso:

1 – A empresa registrou os resultados das operações de hedge na conta do ativo diferido. Com a opção pelo RTT viu a necessidade de excluir a utilização do diferido e, para tanto, como uma das opções possíveis pela legislação, decidiu baixar o diferido contra o resultado do exercício.

2 – A empresa, com base nas determinações da Lei nº 11.638/2007 e em face de estar em fase pré-operacional, decidiu por dar baixa no ativo diferido diretamente em conta de resultado e fazer o ajuste para neutralizar este efeito por meio de lançamento no FCONT no qual o prejuízo do exercício apurado com a baixa do diferido foi integralmente anulado.

3 – A fiscalização e um dos julgadores da DRJ entendem que como a empresa estava em fase pré-operacional ela **deveria** manter o saldo do diferido e que só poderia fazer a baixa por amortização na forma do art. 229-A da lei das S/A abaixo:

Art. 299-A.

*O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, **poderá** permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3o do art. 183 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

4 – O voto vencedor da DRJ **entendeu que a manutenção dos resultados das operações de hedge no diferido era uma possibilidade e não uma obrigação** e, assim, a baixa direta em resultado era possível, desde que seu efeito fosse neutralizado o que efetivamente aconteceu pelo lançamento de ajuste do RTT que zerou o prejuízo do exercício.

Nosso entendimento é que os lançamentos feitos pela empresa não podem ser considerados tecnicamente ilegais, pois existia a possibilidade adotada pela empresa nas normas de aplicação do RTT. Ademais, quando se verifica que o lançamento direto no resultado do exercício foi completamente anulado pelo ajuste do RTT, não nos parece correto a glosa realizada, posto que baseada numa análise apenas dos lançamentos de despesa da empresa e não do resultado final da operação como determinam as normas do RTT.

Neste sentido é que voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício da DRJ/RJO1 e manter a decisão de Piso que entendeu por ser improcedente o lançamento realizado.

Abel Nunes de Oliveira Neto