



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.724290/2014-59
ACÓRDÃO	1402-007.424 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEXTIL RENAUXVIEW S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS E EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS. PAGAMENTOS DE IRRF E JUROS INCIDENTES SOBRE PARCELAMENTO DE TRIBUTOS NÃO PAGOS.

Os débitos de IRRF, mesmo se objeto de parcelamento, se referem a impostos devidos pela pessoa jurídica, na qualidade de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, a título de antecipação do devido pelo contribuinte, não podendo ser caracterizado como custos ou despesas, haja vista que o tributo foi descontado do rendimento pago, não tendo a fonte pagadora assumido o ônus do imposto. Também não pode ser considerado como despesa juros de parcelamento de tributos não pagos.

ADIÇÃO NÃO COMPUTADA. ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS VENCIDOS E NÃO PAGOS APÓS A CITAÇÃO INICIAL.

A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deve adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE RENDA.

A utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação com lucros futuros é direito líquido e certo do contribuinte e não mera expectativa de direito. Ao ser permitida a utilização de prejuízo fiscal para o pagamento de débitos junto ao fisco não se cria receita nova. Tal benefício não configura renda ou receita nova.

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N° 2 CARF. O CARF não é competente para apreciar a constitucionalidade das leis. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o ato tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF. A análise da constitucionalidade das leis não é cabível em processo administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso voluntário na parte em que suscita temas de cunho constitucional. Inteligência da Súmula CARF nº 2; ii) na parte conhecida, a ele dar provimento parcial unicamente para afastar os lançamentos de omissão de receitas nos valores tributáveis de R\$ 17.691.349,86 e R\$ 9.907.630,13 (itens 2.5 e 3, respectivamente, do Relatório Fiscal), mantidas as demais autuações

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados em 09/12/2014, pela DRF Blumenau/SC, para retificar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL.

O Auto de Infração glosou supostas despesas referentes a pagamento de tributos retidos na fonte de terceiros, bem como pagamento de juros de mora incorridos em parcelamentos tributários desses tributos retidos na fonte.

A fiscalização também lançou como receita o crédito originário de utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação de multa e juros de parcelamento especial.

A fiscalização também glosou as despesas financeiras inadimplidas após a citação em processos judiciais de cobrança.

As supostas irregularidades apuradas, no ano-calendário 2009, assim descritas no Relatório Fiscal de fls. 272/296, seguem abaixo transcritas nos termos da autoridade fiscalizadora:

1. Da Motivação e Instrução da Ação Fiscal

Trata-se de auditoria determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal acima citado, que tem entre seus objetivos verificar a regularidade na apuração do imposto de renda (IRPJ) da empresa TÊXTIL RENAUXVIEW, inicialmente programada para abranger os anos-calendário 2009 a 2012. Posteriormente verificou-se a necessidade de se estender o período auditado, sendo incluído o ano-calendário 2013 no escopo da auditoria.

O presente relatório se restringirá às verificações afetas a este imposto, especificamente em relação ao ano-calendário 2009, além dos reflexos na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em virtude das infrações aqui constatadas. Assim, esta autuação será instruída apenas pelos termos lavrados pela auditoria e demais documentos de interesse para esta finalidade.

O processo administrativo relativo a esta autuação foi formalizado como processo digital (e-Processo), recebendo o número 13971.724290/2014-59. A instrução processual foi feita na seguinte sequência:

Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), da empresa fiscalizada, relativa ao ano-calendário 2009;

Termos de intimação lavrados direcionados à empresa fiscalizada, dispostos em ordem cronológica, seguidos das respectivas respostas apresentadas pela contribuinte, bem como dos documentos apresentados, na extensão necessária;

Cópia do processo administrativo 13971.002346/2010-97; Autos de infração lavrados, instruídos pelo presente relatório fiscal.

Nos anos-calendário sob auditoria, a contribuinte fez a opção pela tributação do Imposto de Renda na modalidade do Lucro Real, conforme comprovam as respectivas DIPJ, tendo apresentado sua Escrituração Contábil Digital na forma determinada pela Instrução Normativa RFB n° 787/2007 e alterações posteriores. Desta forma, a presente auditoria fez acesso ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para obter cópia dos arquivos relativos à escrituração contábil da contribuinte.

O quadro a seguir identifica todos os arquivos contábeis considerados por esta auditoria em suas análises:

Data Início	Data Fim	Hash do livro
01/01/2009	31/12/2009	99216BAB2C57F74265FB812D38ED164A699C8884
01/01/2010	31/12/2010	059CBAF66F13BB5EDE1ABBE0F741198C0F11508D
01/01/2011	31/12/2011	AE07B78974B749078907D7E58853135C1319478D
01/01/2012	31/12/2012	0ECDD27C4F7C3807BE9E1D9F777AF6142A099DF4

2. Das irregularidades vinculadas ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009 A empresa TÊXTIL RENAUXVIEW aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009. Analisando-se sua contabilidade, foi possível verificar que a empresa registrou a dívida consolidada relativa a este parcelamento em determinadas contas contábeis pertencentes aos grupos 1222000 - IMPOSTOS A RECOLHER' (exigível a longo prazo) e '250000 - TRIBUTOS DIVERSOS A PAGAR' (passivo circulante), especificamente nas seguintes contas analíticas:

Tabela 1: Contas de passivo representativas dos valores objeto de parcelamento conforme Lei nº 11.941/2009

Denominação	Passivo Circulante		Exigível a Longo Prazo		Total
	Código da Conta	Valor	Código da Conta	Valor	
PARCELAMENTO TRIB FED LEI 11941-09 RFB	250030	812.620,24	222032	19.490.385,79	20.303.006,03
PARCELAMENTO TRIB FED LEI 11941-09 PGFN	250031	16.308,10	222033	378.894,30	395.202,40
PARCELAMENTO TRIB FED LEI 11941-09 INSS	250032	602.096,23	222034	14.437.809,44	15.039.905,67
PARCELAMENTO TRIB L. 11941-09 SESI/SENAI	250033	58.267,92	222035	806.267,58	864.535,50
Total		1.489.292,49		35.113.357,11	36.602.649,60

Os valores indicados na tabela acima correspondem ao passivo total parcelado, após as reduções previstas no § 3º do art. 1º da Lei 11.941/2009, bem como as quitações previstas no § 7º do mesmo artigo. O demonstrativo da composição deste passivo foi apresentado em resposta ao 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 03, na forma dos seguintes arquivos eletrônicos:

Item 3 - Contas 222032 e 250030.xlsx;

Item 3 - Contas 222033 e 250031.xlsx;

Item 3 - Contas 222034 e 250032.xlsx;

Item 3 - Contas 222035 e 250033.xlsx.

Com base nestas informações foi possível identificar com precisão a composição dos débitos parcelados, sendo que parte deles referem-se a valores indedutíveis para a apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL. Tais débitos serão agora detalhados

2.1. Dos débitos não dedutíveis

Os débitos serão aqui citados de acordo com a nomenclatura adotada pela empresa nos arquivos apresentados.

a) Processos Fiscais - RFB

Corresponde ao valor principal de R\$ 66.839,59 (não considerado os valores de multa e juros), e sua composição está demonstrada na planilha "PROCESSOS FISCAIS RFB" do arquivo 'Item 3 - Contas 222032 e 250030.xlsx', conforme ilustra a seguinte tabela:

Tabela 2: Débitos fiscais parcelados que foram agrupados pela contribuinte na rubrica 'Processos Fiscais – RFB'.

Processo	Código Receita	Tributo	Valor do principal
13971.909.150.2009-91	0561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	28,09
13971.909.151.2009-24	8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	48,20
13971.909.152.2009-81	8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	201,12
13971.909.153.2009-25	8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	213,17
13971.909.154.2009-70	8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	204,47
13971.909.155.2009-34	0561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	39,55
13971.909.156.2009-89	0561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	48,21
13971.909.157.2009-11	8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	57,63
13971.909.158.2009-58	5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	41,68
13971911285/2009-89	8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	39.055,89
13971912710/2009-95	8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	116,47
13971912710/2009-95	5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	4.644,76
13971912710/2009-95	5979	PIS - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1.771,04
13971912710/2009-95	5987	CSLL - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	589,75
13971812711/2009-30	0561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	3.166,82
13971812711/2009-30	8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	1.250,00
13971912712/2009-84	0561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	15.380,68
		TOTAL	66.839,59

Como se observa no quadro acima, trata-se de retenções efetuadas pela pessoa jurídica, em virtude de pagamentos efetuados a pessoas físicas (tais como salários) ou a outras pessoas jurídicas (retenções de contribuições, inclusive). Assim, a contribuinte é a responsável legal pelo recolhimento do tributo, mas quem assume o ônus pelo mesmo é o beneficiário, que tem descontado de seus recebimentos os valores respectivos. Assim, não se trata de despesa paga ou incorrida pela contribuinte, fora do escopo do artigo 299 que define as despesas operacionais necessárias passíveis de dedução.

Assim, para a fonte pagadora não é permitida a dedutibilidade destes tributos retidos.

b) Processos Exigibilidade Suspensa - RFB

Corresponde ao valor principal de R\$ 4.652.007,97, discriminado na planilha "PROCESSOS RFB EXIG. SUSP." do arquivo 'Item 3 - Contas 222032 e 250030.xlsx'. As informações relativas a cada um dos débitos parcelados serviram de base para a confecção da seguinte tabela:

Tabela 3: Débitos fiscais parcelados que foram agrupados pela contribuinte na rubrica 'Processos Exigibilidade Suspensa - RFB'.

Processo	Débito	Valor do Principal	Multa isolada
13962.000.087.2001-88	CSLL	202.817,10	-
13971.002.373.2008-45	IRPJ e CSLL	1.143,52	307.278,28
13971.000.296.2001-17	IRPJ e CSLL	540.624,72	-
13962.000.442.2003-08	CSLL	249.921,22	-
	TOTAL IRPJ e CSLL	994.506,56	307.278,28
13971.000.774.2008-90	IRRF	715.411,13	11.583,13
13962.000.447.2003-11	Multa isolada =IRRF		180,32
	TOTAL IRRF	715.411,13	11.763,45
13971.001.322.00-69	PIS	864.544,47	
13971.001.696.2007-31	PIS e COFINS	797.861,28	
13962.000.129.2001-81	COFINS	277.338,84	
13962.000.119.2006-50	COFINS	135.447,75	
13971.000.456.2005-57	COFINS	465.981,40	
13971.720.681.2009-37	ITR	40.250,96	
13971.720.684.2009-71	ITR	41.623,85	
	TOTAL DEMAIS	2.623.048,55	
	TOTAL GERAL	4.332.966,24	319.041,73

Dentre os débitos relacionados no quadro acima os seguintes não são dedutíveis na apuração do lucro real:

- *Débitos de IRPJ:*

Tais débitos não podem ser reduzidos como custo ou despesa na determinação do lucro real, conforme disposto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Também no caso da apuração da CSLL os débitos de IRPJ não podem ser deduzidos, já que o artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, dispõe expressamente que sua base de cálculo é o resultado do exercício antes da provisão de IRPJ.

- *Débitos da CSLL:*

Relativamente aos débitos de CSLL, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996 vedou sua dedução para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da própria contribuição. Tal restrição alcança os débitos de CSLL apurados a partir do ano-calendário 1997, conforme art. 4º da mesma Lei, sendo que, conforme a planilha apresentada pela contribuinte, todos os débitos de CSLL parcelados são do ano-calendário 1997 ou posteriores.

- *IRRF (dedutível):*

Em regra, os valores retidos a título de imposto de renda são indedutíveis para a fonte pagadora, pois o ônus do tributo incumbe ao beneficiário dos rendimentos que originaram a retenção. Porém, no caso dos débitos relacionados na tabela 03, trata-se de débitos objeto de autuação fiscal, de valores que originalmente deixaram de ser retidos pela fonte pagadora. Nesta hipótese, o ônus pelo pagamento dos tributos passa a ser da empresa, sendo permitida a dedutibilidade destes valores.

- *Multas isoladas:*

As multas por infrações fiscais não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme determina o art. 41, § 5º, da Lei 8.981 de 1995.

Também no caso da CSLL as multas fiscais não podem ser consideradas na apuração de sua base de cálculo. Isto porque não atendem às condições de dedutibilidade previstas no art. 47 e §§ da Lei nº 4.506, de 1964, quais sejam, serem despesas necessárias, usuais e normais. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981 de 1995,

determinou que se aplica à CSLL as mesmas regras de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Assim, o valor de R\$ 319.041,73 demonstrado na tabela 3 relativo às multas isoladas não é passível de dedução. Sobre tal valor foi concedida a redução de 20% prevista no inciso V do § 3º do art. 1º da Lei 11.941/2009. Logo, o valor destas multas considerado na conta de passivo representativa do parcelamento foi de R\$ 255.233,88.

c) CC RFB

Corresponde ao valor principal de R\$ 381.798,97, discriminado na planilha “Conta Corrente RFB” do arquivo ‘Item 3 - Contas 222032 e 250030.xlsx’. Trata-se de diversos débitos da contribuinte, sendo que, dentre eles, existem alguns cuja dedutibilidade é vedada, conforme motivos aqui já expostos. São débitos relativos a retenções efetuadas pela pessoa jurídicas

em pagamentos por ela realizados, cujo ônus recai sobre os beneficiários, já que a TÊXTIL RENAUXVIEW é mera repassadora, aos cofres públicos, dos valores retidos. Ou seja, não se trata de despesa incorrida pela contribuinte, não atendendo ao disposto no artigo 299 do RIR/99 (Decreto 3.000 de 1999).

Há também débito relativo a multa fiscal.

Os débitos parcelados não passíveis de dedução estão relacionados a seguir

Tabela 4: Débitos fiscais parcelados agrupados pela contribuinte na rubrica 'CC RFB' não dedutíveis na apuração do lucro real.

Código Receita	Tributo	Competência	Valor Original (Principal)	Saldo Devedor (Principal)
8561	IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO	1ª 12/2006	87.768,09	131,79
1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA	02/2007	4.597,84	2.298,82
1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA	11/2007	3.196,44	38,26
1708	IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA	10/2008	7.658,06	75,00
8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	2ª 12/2006	2.408,39	2.408,39
8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	2ª 12/2007	9.827,21	7.845,86
8045	IRRF - OUTROS RENDIMENTOS	01/2008	5.096,18	315,47
8053	IRRF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA - PESSOA FÍSICA	3ª 01/2008	1.605,19	1.605,19
5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	2ª 07/2006	1.048,24	579,19
5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	2ª 08/2006	1.716,20	86,07

Código Receita	Tributo	Competência	Valor Original (Principal)	Saldo Devedor (Principal)
5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	1ª 01/2007	4.375,80	212,73
5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	1ª 02/2007	6.892,90	3.446,45
5952	RETENÇÃO CONTRIBUIÇÕES PAGT DE PJ A PJ DIR PRIV - CSLL/COFINS/PIS	2ª 02/2007	2.296,60	1.188,30
5979	PIS - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 11/2006	48,02	48,02
5979	PIS - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 01/2007	96,72	47,91
5979	PIS - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 02/2007	402,38	201,15
5979	PIS - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 08/2008	77,27	27,24
5987	CSLL - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 07/2006	633,51	290,56
5987	CSLL - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	2ª 06/2006	276,44	13,86
5987	CSLL - RETENÇÃO PAGAMENTOS DE PJ A PJ DIREITO PRIVADO	1ª 02/2007	619,02	308,51
5300	MULTA ATRASO ENTREGA DECLARAÇÃO ITR	2004	50,00	50,00
	Total			21.226,81

d) IRRF

Corresponde a débitos de IRRF num valor de R\$ 1.207.602,78 (acrescido de multa e juros corresponde a R\$ 1.625.952,77), discriminados na planilha 'IRRF' do arquivo 'Item 3 - Contas 222032 e 250030.xlsx'. Trata-se exclusivamente de retenções efetuadas em rendimentos pagos a pessoas físicas e jurídicas, sob os códigos de receita 3426 e 8053 (aplicações financeiras de renda fixa). Logo, trata-se mais uma vez de encargo cujo ônus é do beneficiário dos rendimentos, que recebe o valor líquido de seu rendimento, já descontado do imposto, cuja responsabilidade pelo recolhimento é legalmente atribuída à fonte pagadora.

Tal valor foi objeto do Termo de Intimação Fiscal 08, especificamente contemplado nos quesitos 05 e 06, onde foi solicitado à contribuinte que apresentasse informações detalhadas sobre o efetivo ônus do pagamento deste tributo:

6. Ainda em relação ao valor questionado no item precedente, identificar todos os beneficiários dos rendimentos que motivaram a retenção do imposto, e apresentar informações e elementos suficientes para se identificar a quem coube o efetivo ônus do IRRF, se à contribuinte ora intimada ou aos beneficiários dos pagamentos base de cálculo do imposto, através do desconto do imposto retido do valor dos rendimentos.

Em sua resposta, a TÊXTIL RENAUXVIEW reconheceu expressamente que ‘o ônus coube aos beneficiários’, sendo que o detalhamento dos valores demonstrou tratar-se de retenções efetuadas, na sua maioria, nos anos de 2007 e 2008.

Assim, não há dúvida sobre a não dedutibilidade destes valores.

e) PGFN

Corresponde a débitos inscritos em dívida ativa num valor de R\$ 395.202,40 (principal), discriminados na planilha ‘RFB - PGFN’ do arquivo ‘Item 3 - Contas 222033 e 250031.xlsx’.

Parte deste valor corresponde a débitos não dedutíveis, de CSLL e IRRF, conforme motivos já expostos neste relatório. Os valores considerados indedutíveis estão relacionados na tabela a seguir.

Tabela 5: Débitos fiscais parcelados agrupados pela contribuinte na rubrica ‘PGFN’ não dedutíveis na apuração do lucro real.

CDA	Processo	Débito	Valor do Principal
91 2 08 005131-77	13971 503497/2008-43	3560 - Div. Ativa - IRPJ Fonte	4.000,77
91 6 08 001059-14	00139 620001/9800-13	1804 - Div. Ativa - Contribuição Social	27.185,34
91 2 09 001065-65	13971 500234/2009-63	3560 - Div. Ativa - IRPJ Fonte	74.449,61
		TOTAL	105.635,72

Em resumo, com base em tudo o que foi exposto neste tópico, temos espelhado na tabela abaixo os débitos parcelados pela contribuinte TÊXTIL RENAUXVIEW que não são dedutíveis na apuração do resultado tributável pelo IRPJ e CSLL. Mais uma vez é de se destacar que o critério de mensuração dos débitos envolve a redução de 20% concedida na concessão do parcelamento (no caso das multas isoladas), e a quitação dos encargos legais via compensação com o estoque de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL (ou seja, só envolve o valor do principal).

Tabela 6: Débitos indedutíveis na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, registrados no passivo da contribuinte que representa o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009.

CONTA CONTÁBIL	DÉBITO FISCAL	VALOR
222032 e 250030	Processos Fiscais – RFB	66.839,59
222032 e 250030	Processos Exigibilidade Suspensa - RFB (IRPJ e CSLL)	994.506,56
222032 e 250030	Processos Exigibilidade Suspensa - RFB (Multas isoladas)	255.233,38
222032 e 250030	CC RFB - (retenções e multa fiscal)	21.226,81
222032 e 250030	IRRF	1.207.602,78
222033 e 250031	PGFN (retenções e CSLL)	105.635,72
	TOTAL	2.651.044,84

2.2. Contabilização de despesas vinculadas ao parcelamento Feita esta explanação sobre a dedutibilidade dos débitos fiscais parcelados, resta verificar o tratamento fiscal adotado pela contribuinte em relação a este assunto.

Com base na contabilidade da empresa, verificou-se que foram registradas despesas vinculadas a alguns dos valores parcelados, especificamente nas contas contábeis pertencentes ao grupo “430200 -DESPESAS LEI 11.941/09”. Sobre tais despesas, foram feitos os seguintes quesitos através do Termo de Intimação Fiscal 03:

1. Apresentar planilha contendo a memória de cálculo referente aos lançamentos efetuados nas contas contábeis do grupo “430200 - DESPESAS LEI 11.941/09” em novembro de 2009;

2. Indicar, na planilha apresentada em atendimento ao quesito anterior, todas as despesas que foram objeto de adição na apuração do Lucro Real;

Em atendimento a esta intimação, a contribuinte apresentou o arquivo 'Itens 1 e 2 do termo de intimação fiscal nº 3.xlsx', cuja análise identificou inconsistências, que foram relatadas no contexto do Termo de Intimação Fiscal 07. A resposta a esta intimação retificou as informações prestadas, sendo apresentado o arquivo 'Item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 7.xlsx'.

Com base nestas informações, verificou-se que parte dos valores parcelados já estavam provisionados, enquanto outros foram reconhecidos contabilmente apenas por ocasião do parcelamento, em novembro de 2009, nas contas integrantes do citado grupo 430200. Parte destas despesas a contribuinte classificou como não dedutíveis, fazendo a devida adição no LALUR.

A tabela abaixo, elaborada a partir da resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 07, permite detalhar as despesas contabilizadas pela contribuinte por ocasião do parcelamento, inclusive identificando a parcela que foi objeto de adição no LALUR.

Tabela 7: Despesas contabilizadas em 30/11/2009, relativas a débitos parcelados conforme Lei nº 11.941/2009, e respectivos valores objeto de adição no LALUR.

CONTA CONTÁBIL E DESCRIÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO	DÉBITO	CRÉDITO	VALOR DA ADIÇÃO
Conta - 3.2.04.01.000001 - 430201 - RECONHECIMENTO TRIBUTOS (PRINCIPAL)			
Parcelamento cfe Lei 11.941/09	288.648,00		
Processos fiscais Receita Federal do Brasil	66.839,59		
Processos fiscais c/exigibilidades suspensa Receita Federal do Brasil	4.332.966,24		994.506,56
Débitos fiscais conta corrente Receita Federal do Brasil	381.798,97		
Processos fiscais procuradoria Geral Fazenda Nacional	395.202,40		27.185,34
Tributos sobre Drawback não cumprido	3.189.089,17		
PIS/COFINS s/drawback não cumprido no prazo - parcelamento Lei 11.941/09		(1.595.880,73)	
Conta - 3.2.04.01.000002 - 430202 - MULTAS DE MORA TRIBUTOS LEI 11941/09			
Multa Processos fiscais c/exigibilidade suspensa Receita federal do Brasil	2.214.994,80		2.214.994,80
Multa débitos fiscais conta corrente Receita Federal do Brasil	76.349,79		76.349,79
Multa Processos fiscais procuradoria Geral Fazenda Nacional	206.275,38		206.275,38
Multa sobre Tributos sobre Drawback não cumprido	637.817,83		637.817,83
Conta - 3.2.04.01.000003 - 430203 - MULTAS ISOLADAS LEI 11941/09			
Multa isolada: Processos fiscais c/exigibilidade suspensa Receita federal do Brasil	319.041,73		319.041,73
Conta - 3.2.04.01.000004 - 430204 - JUROS TRIBUTOS LEI 11941/09			
Juros processos fiscais Receita Federal do Brasil	15.177,12		
Juros - Processos fiscais c/exigibilidade suspensa Receita federal do Brasil	7.497.447,86		
Juros débitos fiscais conta corrente Receita Federal do Brasil	236.057,06		
Juros processos fiscais procuradoria Geral Fazenda Nacional	1.057.298,41		
Juros sobre Tributos sobre Drawback não cumprido	705.825,52		
Conta - 3.2.04.01.000005 - 430205 - ENCARGOS TRIBUTOS LEI 11941/09			
Encargos processos fiscais procuradoria Geral Fazenda Nacional	331.755,24		331.755,24
TOTAL	20.356.704,38		4.807.926,67

Conforme se observa, a contribuinte contabilizou despesas no valor de R\$ 20.356.704,38, relativos a débitos fiscais que foram parcelados e ainda não estavam provisionados em sua contabilidade. Parte destas despesas, especificamente R\$ 4.807.926,67, foram adicionadas para a apuração do Lucro Real. De fato, o LALUR apresentado em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização contempla esta adição, denominada 'Despesas Lei 11941/2009',

conforme se observa em suas folhas 24 (demonstração do lucro real) e 25 (demonstração da base de cálculo da CSLL).

A análise das informações prestadas permite concluir que foram objeto de adição débitos de IRPJ e CSLL, bem como valores relativos a multas. Uma análise mais acurada, entretanto, comprova que determinadas despesas não dedutíveis deixaram de ser adicionadas, conforme agora se relatará.

2.3. Adição não computada de despesas não dedutíveis

Conforme visto no título 2.1. deste relatório, diversos débitos tributários parcelados não são dedutíveis. Parte destes valores indedutíveis foram contabilizados como despesas, despesas estas que, em parte foram objeto de adição no LALUR (conforme tabela 7 deste relatório).

Restaram, porém, alguns valores não dedutíveis que deixaram de ser adicionados, a seguir detalhados:

a) Processos Fiscais - RFB

A natureza destes débitos pode ser verificada na tabela 2 deste termo. Todo este valor (R\$ 66.839,59) foi objeto de contabilização na conta de despesa '3.2.04.01.000001 - 430201', porém deixou de ser adicionado (vide tabela 7), apesar da sua indedutibilidade, pelas razões elencadas no título 2.1. deste relatório.

b) CC RFB (Conta corrente Receita Federal do Brasil)

Sob esta denominação foram parcelados débitos no valor de R\$ 381.798,97, integralmente contabilizados como despesa no ano-calendário 2009, sem ter sido efetuada qualquer adição relativa a este montante, conforme ilustra a tabela 7 deste relatório. Ocorre que parte destes débitos são indedutíveis, conforme já demonstrado neste relatório, especificamente os que foram discriminados na tabela 4 e que somam R\$ 21.226,81.

c) PGFN (Processos Fiscais Procuradoria Geral da Fazenda Nacional)

Conforme visto em 2.1., foram parcelados débitos inscritos em dívida ativa num valor de R\$ 395.202,40, sendo que parte deste valor, equivalente a R\$ 105.635,72 (vide tabela 5), é indedutível.

Conforme ilustra a tabela 07, todos estes débitos foram contabilizados como despesa, mas apenas R\$ 27.185,34 foram adicionados para apuração do Lucro Real, quando o valor correto desta adição seria de R\$ 105.635,72. Assim, a adição foi insuficiente, em exatos R\$ 78.450,35.

Restou então caracterizada a infração **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL)**, pela não obediência ao disposto no inciso I do artigo 249 do RIR/99, conforme seguintes valores:

Tabela 8: Adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a despesas indedutíveis relativas a débitos parcelados conforme Lei nº 11.941/2009.

DÉBITOS PARCELADOS	VALOR INDEDUTÍVEL
Processos Fiscais – RFB	66.839,59
CC RFB (Conta corrente Receita Federal do Brasil)	21.226,81
PGFN (Processos Fiscais Procuradoria Geral da Fazenda Nacional)	78.450,35
TOTAL	166.516,75

2.4. Exclusão não autorizada

Em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte apresentou o LALUR e balancetes mensais de redução/suspensão das estimativas de IRPJ e CSLL.

Com base em tais elementos foi possível verificar que, para a apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, foi feita a exclusão relativa aos valores revertidos na conta “250023 - PROVISÃO P/ CONTINGÊNCIAS”. Na verdade, conforme se observa no LALUR, a empresa faz a adição do valor correspondente ao saldo final desta conta e faz a exclusão do saldo inicial. Assim, quando o saldo da conta aumenta pela constituição da provisão, na prática há a adição do valor provisionado. Ao contrário, quando há o lançamento contábil da baixa ou reversão da provisão ocorre a diminuição do saldo da conta, sendo representada a exclusão deste valor no LALUR.

Como no ano-calendário de 2009 foram feitos lançamentos a título de reversão dos valores provisionados diminuindo o saldo desta conta, houve, na prática, a exclusão destas reversões na apuração do lucro real.

Uma destas reversões está vinculada aos débitos fiscais já abordados neste termo, e foi objeto do seguinte quesito do Termo de Intimação Fiscal 08:

Uma destas reversões está vinculada aos débitos fiscais já abordados neste termo, e foi objeto do seguinte quesito do Termo de Intimação Fiscal 08:

5. Em relação ao valor de R\$ 1.625.952,77 lançado a débito da conta ‘250023 -

PROVISÃO P/ CONTINGÊNCIAS’ em 30/11/2009, com o histórico “Baixa Contingência IRRF Parcelamento Lei 11941”, indicar a composição da contingência baixada e justificar a sua constituição; Em resposta, a contribuinte apresentou o arquivo ‘5 e 6 - Resumo.xlsx’, que indica a composição da contingência baixada, demonstrando tratar-se de retenções de imposto de renda na fonte da competência 11/2006 a 28/02/2009, assim consolidada:

Principal R\$ 1.207.602,79;

Multa de mora R\$ 241.520,56;

Juros R\$ 176.829,43;

Total R\$ 1.625.952,78.

Como se vê, trata-se justamente do valor tratado no item “d” do título 2.1. deste relatório, onde se demonstrou a sua indedutibilidade. Ao aderir ao parcelamento e fazer a respectiva reversão do valor provisionado, a contribuinte entendeu que poderia excluir este valor na apuração do lucro real, prática equivocada tendo em vista que os tributos parcelados, no caso, são indedutíveis.

Assim, houve ofensa ao artigo 250, inciso I, do RIR/99, caracterizando a infração EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, no valor de R\$ 1.625.952,78.

2.5. Não reconhecimento de receitas vinculadas ao aproveitamento de prejuízo e base de cálculo negativa para quitação dos débitos parcelados

Ainda relativamente ao parcelamento, temos que a contribuinte aproveitou o benefício fiscal concedido pela Lei nº 11.941/09, relativo à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para liquidação de débitos fiscais correspondentes a multa de mora ou de ofício e a juros moratórios sobre os débitos parcelados. Vejamos o que diz a Lei, especificamente os seguintes parágrafos de seu artigo 1º:

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7º 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 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

E, de fato, o contribuinte aproveitou créditos equivalentes a R\$ 13.008.345,27 pela utilização de prejuízos fiscais, e R\$ 4.683.004,59 apurados sobre saldo de base de cálculo negativa da CSLL, conforme os seguintes lançamentos contábeis:

Data	Conta Contábil	Histórico	Valor	D/C
30/11/2009	124001	IMP. RENDA PESSOA JURIDICA	Compensação de Multa e Juros cfe lei 11941 09	8.651.438,26 C
30/11/2009	124001	IMP. RENDA PESSOA JURIDICA	Compensação de Multa INSS e Juros Lei 11941 09	4.356.907,01 C
30/11/2009	124002	CONTR. SOCIAL L. LIQUIDO	Compensação de Multa e Juros cfe lei 11941 09	3.114.518,06 C
30/11/2009	124002	CONTR. SOCIAL L. LIQUIDO	Compensação de Multa INSS e Juros Lei 11941 09	1.568.486,53 C

A soma do benefício fiscal, portanto, alcançou a cifra de R\$ 17.691.349,86.

Desta forma, houve um aumento do patrimônio da contribuinte, pela diminuição de um passivo tributário (multa e juros quitados), sendo obrigatório, portanto, o reconhecimento da receita correspondente, que deveria impactar o resultado da contribuinte.

Note-se que não há qualquer previsão legal para exclusão deste benefício fiscal na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O artigo 250 do RIR/99 não traz tal tipo de benefício no rol das exclusões permitidas, e mesmo a Lei 11.941/09, que instituiu o benefício, não fez qualquer menção sobre esta possibilidade. A propósito, a Lei foi bem clara ao definir quais são as exclusões permitidas decorrentes do parcelamento feitos sob sua égide, não incluindo o benefício fiscal em tela. É o que se depreende da leitura do parágrafo único de seu artigo 4º:Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Feitos estes esclarecimentos sobre a necessária tributação da receita correspondente ao benefício fiscal, vejamos a contabilização adotada pela contribuinte.

Como vimos nos lançamentos aqui transcritos, os créditos aproveitados pela contribuinte para liquidar as multas e juros estavam contabilizados nas contas de ativo '124001 - IMP. RENDA PESSOA JURÍDICA' e '124002 - CONTR. SOCIAL L. LÍQUIDO'. Para constituir estes ativos, a empresa fez lançamentos nas contas de provisão '481101 - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA' e '491501 -PROVISÃO P/ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL', reproduzidos a seguir:

Data	Conta Contábil	Histórico	Valor	D/C	
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Reversão do estorno por falta de expectativa de realização em 31/12/2006	2.811.197,50	C
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Crédito sobre prejuízo fiscal 2007 - parcial	3.382.516,54	C
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Crédito sobre prejuízo fiscal 2006	6.814.631,23	C
31/12/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	TRANSF.P/LUCROS(PREJUIZOS ACUMULADOS)	13.008.345,27	D
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Reversão do estorno por falta de expectativa de realização em 31/12/2006	1.041.974,36	C
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Crédito sobre base de cálculo negativa 2006	2.453.267,24	C
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Crédito sobre base de cálculo negativa 2007 - parcial	1.187.762,92	C
31/12/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	TRANSF.P/LUCROS (PREJUIZOS ACUMULADOS)	4.683.004,52	D

Apesar destas contas de provisão, em regra, representarem despesas (natureza devedora), os lançamentos foram feitos a crédito, ou seja, ao serem transferidos para os resultados do período, estão aumentando o lucro líquido do período. Assim, na prática, teríamos aparentemente o reconhecimento da receita correspondente ao benefício fiscal de aproveitamento dos saldos acumulados de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Porém, isto não significa que tais valores foram submetidos à tributação. É que o resultado contábil do período utilizado pela contribuinte como partida para apuração do lucro real corresponde ao lucro líquido (no caso prejuízo) antes destas provisões. Para comprovar esta afirmativa, vejamos inicialmente o teor da "Ficha 06A - Demonstração do Resultado" da DIPJ relativa ao ano-calendário 2009:

Linha 66. Lucro Líquido antes da CSLL R\$ -32.127.590,54;

Linha 67. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido R\$ 4.683.004,52;

Linha 68. Lucro Líquido antes do IRPJ R\$ -27.444.586,02;

Linha 69. Provisão para o Imposto de Renda R\$ 13.008.345,27;

Linha 70. Lucro Líquido do Período de Apuração R\$ -14.436.240,75.

Como se observa na ficha, o resultado negativo do período de apuração (R\$ 32.127.590,54) foi ajustado positivamente pelas duas provisões, tendo sido demonstrado um lucro líquido negativo de R\$ 14.436.240,75.

Porém, tanto na apuração do lucro real como na apuração da base de cálculo da CSLL demonstrada no LALUR, a contribuinte parte do valor negativo de R\$ 32.127.590,54, ou seja, desconsideradas as provisões que representam o benefício fiscal sob análise. E nenhuma das adições indicadas no LALUR correspondem a este benefício fiscal, que, como vimos, alcançam R\$ 17.691.349,86.

Por fim, para esgotar o assunto, convém salientar que a contabilização adotada pela contribuinte carece de embasamento legal, já que está em desacordo com os artigos 187 e

189 da Lei nº 6.404/76. Tais artigos definem, respectivamente, a estrutura da demonstração do resultado do exercício e a provisão para o imposto de renda como dedução do resultado do exercício, e não como acréscimo ao mesmo como foi feito pela contribuinte. Assim, ao invés de efetuar os lançamentos contábeis a crédito das contas de provisão, a contribuinte deveria ter reconhecido tais valores em conta de receita, representativa do benefício fiscal concedido pelos parágrafos 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941 de 2009.

Por todo o exposto, restou caracterizada a infração OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, no valor de R\$ 17.691.349,86.

2.6. Despesas financeiras não dedutíveis A partir de sua adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941 de 2009, a contribuinte passou a contabilizar despesas financeiras, calculadas pela aplicação da taxa SELIC sobre o valor principal dos tributos parcelados. A contabilização se deu na conta '431306 - Juros sobre impostos', sendo que em 2009 os lançamentos correspondentes são os reproduzidos na tabela a seguir.

Tabela 9: Lançamentos contábeis de despesas relacionadas a juros incidentes sobre os valores parcelados conforme Lei nº 11.941/2009, efetuados conta contábil '431306'.

DATA	HISTÓRICO	VALOR DEBITADO
31/12/2009	Juros sobre parcelamento Lei 11941 09	99.262,06
31/12/2009	Juros sobre parcelamento Lei 11941 09	2.607,02
31/12/2009	Juros sobre parcelamento Lei 11941 09	133.999,18
31/12/2009	Juros sobre parcelamento Lei 11941 09	5.673,85
	TOTAL	241.542,11

Tais valores são fruto da aplicação da taxa SELIC relativa ao mês de novembro de 2009 (0,66%) sobre o total do passivo que representa o saldo do parcelamento demonstrado na tabela 01 deste relatório (R\$ 36.602.649,60), consolidado após a redução da multa e compensações efetuadas quando da adesão.

Os valores contabilizados na conta contábil citada foram integralmente apropriados como despesa na apuração do lucro real tributável. Tal procedimento não é correto, uma vez que a dívida consolidada objeto de parcelamento contém débitos fiscais que não são dedutíveis na apuração do lucro tributável, conforme já foi demonstrado no título 2.1. deste relatório. Assim, aplicando-se a máxima de que "o acessório segue o principal", a dedutibilidade dos juros SELIC está condicionada ao tratamento tributário aplicável à sua base de cálculo, ou seja, aos débitos fiscais objeto do parcelamento.

Assim, os juros incidentes no valor parcelado devem obedecer as mesmas condições impostas aos débitos fiscais sobre os quais incidem, ou seja, a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições parcelados abarca também os correspondentes encargos legais, uma vez que estes somente existem e são calculados em função daqueles.

Retornando ao título 2.1. deste relatório, temos resumidos na tabela 6 os débitos fiscais parcelados que são indedutíveis, que remontam a R\$ 2.651.044,84. Assim, os juros SELIC correspondentes a esta parcela, inseridos nos lançamentos contábeis reproduzidos na tabela 9 não são dedutíveis. Para quantificar este valor, basta multiplicar a taxa SELIC de novembro de 2009 (0,66%) sobre o total dos débitos fiscais indedutíveis (R\$ 2.651.044,84), o que representa R\$ 17.496,89.

Temos então caracterizada a infração DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS.

3. Das irregularidades vinculadas ao benefício fiscal da MP 470 de 2009

A empresa TÊXTIL RENAUXVIEW também aderiu ao benefício instituído pelo artigo 3º da Medida Provisória nº 470 de 2009, cujas partes de interesse são transcritas a seguir:

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.

Assim, em 27/11/2009 a empresa requereu o pagamento a vista de débitos no valor de R\$ 9.907.630,13, conforme processo 13971.002346/2010-97, sendo o presente procedimento instruído com cópia digitalizada daquele processo.

Tal requerimento foi instruído com o anexo denominado “Discriminação do(s) Débito(s) a Parcelar”, cuja parte inicial é reproduzida a seguir:

Discriminação do(s) Débito(s) a Parcelar					
Nome empresarial: TEXTIL RENAUXVIEW S.A.					
CNPJ nº: 82.982.075/0001-80					
Código do tributo	Período de Apuração	Vencimento	Valor Originário	Valor Consolidado em 23/11/2009	Valor Amortizado com crédito de PF e BCN (se houver)
6912	11/2008	24/12/2008	86.863,78	86.327,83	86.327,83
6912	12/2008	23/01/2009	43.318,42	55.473,57	55.473,57
6912	01/2009	25/02/2009	53.875,33	68.529,42	68.529,42
6912	02/2009	24/03/2009	104.044,58	132.471,54	132.471,54

Da imagem acima, constata-se que a contribuinte solicitou a amortização dos débitos em seu valor consolidado em novembro de 2009 (considerados os acréscimos legais), ou seja, sem o aproveitamento do benefício concedido pelo § 1º do transcrito artigo 3º, que concede redução de 100% das multas e de 90% nos juros de mora. O não aproveitamento desta

faculdade prevista na MP é confirmado pelo “Pedido de utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL” que instrui o requerimento da contribuinte. Neste pedido, o valor de crédito utilizado corresponde exatamente ao total dos débitos relacionados pela contribuinte em seu valor consolidado, sem as reduções permitidas, correspondente a R\$ 9.907.630,13

Origem	Montante solicitado	Percentual	Crédito	Crédito a ser utilizado na PGFN	Crédito a ser utilizado na RFB	Data de baixa na escrituração fiscal
Prejuízo Fiscal	39.630.520,52	25%	9.907.630,13		9.907.630,13	30/11/2009
Base de Cálculo Negativa da CSLL		9%				

Como se vê, a contribuinte aproveitou parte de seu estoque de prejuízo fiscal (R\$ 39.630.520,52) para calcular o crédito concedido pela MP 470 de 2009 passível de utilização para quitação dos tributos, conforme disposto no § 3º do artigo 3º daquela medida. Cumpre destacar que a medida provisória em questão perdeu sua eficácia, mas o artigo 81 da Lei 12.249 de 2010 convalidou a utilização do prejuízo fiscal na forma prevista na MP.

Valem aqui as mesmas considerações já feitas no item 2.5 deste termo, pois temos um aumento do patrimônio da contribuinte, pela diminuição de um passivo tributário, o que torna obrigatório o reconhecimento da receita correspondente, que deveria impactar o resultado da contribuinte. A reprimir, não há qualquer previsão legal para exclusão desta receita na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que o artigo 250 do RIR/99 não traz tal tipo de benefício no rol das exclusões permitidas.

3.1. Da análise da contabilidade da contribuinte

A contabilidade da contribuinte não contempla nenhum lançamento referente ao reconhecimento desta receita. Na verdade, tampouco registra a quitação do passivo tributário representado pelos débitos relacionados no requerimento, ou seja, o pedido apresentado pela empresa para adesão ao benefício instituído pela MP 470 de 2009 aparentemente não gerou nenhum lançamento contábil.

Tal constatação pode estar associada ao trâmite do requerimento, que, a princípio, foi indeferido, conforme se observa na cronologia a seguir:

- 27/11/2009: Apresentação do requerimento pela contribuinte, para quitação de débitos com utilização de prejuízo fiscal, na forma da MP 470 de 2009;
- 01/06/2010: Despacho Decisório fundamentado no Parecer SAORT/DRF/Blumenau nº 36/2010 indeferindo o pedido. Abaixo, a ementa do citado parecer:

Assunto: Pedido de pagamento de débitos com utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL - admissibilidade do pedido no tocante aos débitos.

Ementa: PAGAMENTO À VISTA DE DÉBITOS. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 470, DE 2009, ART. 3º. Os débitos que podem ser pagos ou parcelados com os benefícios estabelecidos no art. 3º da Medida

Provisória nº 470, de 2009, são somente aqueles que se acumularam em decorrência do aproveitamento indevido, anterior a publicação da referida medida provisória, do estímulo à exportação instituído pelo Decreto-Lei nº 491, de 1969, ou de créditos de IPI calculados sobre aquisições de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

BENEFÍCIO FISCAL ALEGAÇÃO DE ISONOMIA. EXTENSÃO.

IMPOSSIBILIDADE. A legislação concessiva de benefício fiscal não pode ser interpretada extensivamente, mesma sob alegação de isonomia.

PEDIDO INDEFERIDO

☐ 21/06/2010: Inconformada, a contribuinte apresenta recurso administrativo;☐ 18/02/2011: Despacho Decisório nº 53 - SRRF09/DISIT, que negou provimento ao recurso interposto pela empresa

Assim, aparentemente, o requerimento da contribuinte para quitação de débitos na forma da MP 470 de 2009 não surtiu qualquer efeito prático, o que não é verdade.

Ocorre que a contribuinte impetrou Mandado de Segurança, sendo que em 17/10/2011 obteve sentença reconhecendo o seu direito de ter examinado o seu pedido de pagamento na modalidade prevista na MP 470/09.

Tal Mandado de Segurança ainda não transitou em julgado, sendo que a Procuradoria da Fazenda Nacional tem interposto os recursos cabíveis, mas sem êxito até o presente momento. Assim, permanece sob análise administrativa o requerimento da contribuinte para quitação de débitos na forma da MP 470 de 2009, por força da decisão judicial comentada.

3.2. Da necessária contabilização das receitas

Pois bem, ao requerer a quitação de débitos na forma da MP 470 de 2009, a contribuinte deveria, em obediência ao regime de competência, ter efetuado a contabilização das receitas correspondentes à utilização de seu estoque de prejuízo fiscal para quitação de débitos. Isto porque a medida provisória em questão define textualmente a data limite para o pagamento na forma requerida, sendo suficiente transcrever novamente o trecho inicial de seu artigo 3º:

Art. 31 Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes ...

E a contribuinte obedeceu este limite temporal, tendo protocolado em 27/11/2009 seu requerimento para pagamento de débitos com a utilização de prejuízo fiscal, que deve ser a data considerada de quitação dos débitos. Tal requerimento gera efeitos imediatos para a contribuinte, que devem estar representados em seus registros contábeis.

Assim, a contribuinte deveria ter contabilizado os efeitos de seu requerimento, independentemente de haver uma decisão definitiva a respeito. Ao final da análise de seu requerimento, que será balizada pelos efeitos do mandado de segurança impetrado, serão homologados ou não os pagamentos requeridos na forma da MP. Tal homologação não implica em qualquer alteração na data de ocorrência da quitação dos débitos, que sempre será considerada como tendo ocorrido em 27/11/2009.

Eventual decisão desfavorável à contribuinte representará novo evento, cujas consequências deverão ser oportunamente registradas na contabilidade da empresa, quando do trânsito em julgado do mandado de segurança impetrado.

Por tudo o que foi exposto, temos caracterizada nova ocorrência da infração OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, no valor de R\$ 9.907.630,13.

4. Das irregularidades vinculadas a outros passivos financeiros da contribuinte

Outra linha de investigação da presente auditoria abordou a excessiva contabilização de despesas relativas ao endividamento da empresa, especialmente os valores contabilizados nas seguintes contas:

431201 - Juros de empréstimos;

431301 - Correção monetária Empréstimos.

Para aprofundamento da análise, o Termo de Intimação Fiscal 01 solicitou à contribuinte a apresentação de memória de cálculo referente aos valores lançados nestas contas nos anos-calendário 2009 a 2012. Em atendimento, a contribuinte apresentou o arquivo magnético 'Itens 1.2 e 1.3 planilhas das contas 431201 e 431301.xls'. Trata-se de arquivo composto por 17 planilhas, cada uma delas demonstrando a evolução do saldo de determinada dívida da empresa, contemplando, portanto, os encargos relativos aos juros e correção incidentes.

Para se aferir a correção dos encargos contabilizados e demonstrados nas planilhas apresentadas, intimou-se a contribuinte a apresentar cópia digitalizada de todos os documentos que deram origem a estes endividamentos, conforme 4º quesito do Termo de Intimação Fiscal 04. A resposta apresentada a este questionamento permitiu identificar a origem destas dívidas, sendo a maior parte delas contraída junto a instituições bancárias ou empresas de fomento mercantil, havendo ainda empréstimos tomados de pessoas físicas.

Verificou-se também, em regra, tratar-se de endividamentos antigos, estando a TÊXTIL RENAUXVIEW inadimplente à época. Dentre os documentos fornecidos foi possível perceber que alguns credores estavam executando judicialmente a empresa fiscalizada, o que traz consequências tributárias sobre a dedutibilidade das despesas financeiras, especialmente as previstas nos parágrafos 3º e 4º do artigo 342 do RIR/99:

Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11).

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” e “b” do inciso II do § 1º do art. 340, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 1º).

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 2º).

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 3º).

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 4º).

A redação do parágrafo 3º é clara, obrigando que as empresas inadimplentes façam a adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, dos encargos incidentes sobre os débitos vencidos, incorridos a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelo credor.

Em complemento, o § 4º permite que tais despesas sejam deduzidas, na forma de exclusão na apuração do lucro real, somente a partir da quitação do débito por qualquer forma.

Assim, na prática, a partir da citação inicial para pagamento da dívida, as despesas financeiras correspondentes incorridas pela devedora passam a ser dedutíveis pelo regime de caixa. Mesmo a eventual desistência da ação de cobrança ou a sua improcedência não inibe a necessidade de adição, já que o artigo 11, § 3º da Lei nº 9.430 de 1996 não condiciona sua aplicação ao resultado futuro da ação judicial, ou seja, à derrota ou à vitória judicial do credor. Tampouco importa se o credor tenha posteriormente negociado seus direitos com terceiros, sendo que a única condição capaz de reabilitar a dedutibilidade de tais encargos para o devedor é a quitação da dívida correspondente.

O mesmo tratamento vale para a apuração da CSLL, conforme disciplina os parágrafos 4º e 5º do artigo 47 da IN SRF nº 390 de 2004.

Para aprofundar a análise do assunto, a auditoria incluiu os seguintes quesitos no Termo de Intimação Fiscal 05:

4.1 Discriminar os empréstimos para os quais não houve propositura de ação judicial pela parte credora para a cobrança;

4.2 Para os demais empréstimos, prestar as seguintes informações, discriminadas para cada um dos empréstimos: nº da ação judicial e respectiva comarca de tramitação, data em que a empresa recebeu a citação inicial para pagamento do débito, fase atual da ação judicial, decisão atualmente vigente;

Em sua resposta, a contribuinte reconheceu que a maior parte de suas dívidas tinham sido objeto de propositura de ação judicial pelos credores:

4.2 e 4.3 - Abaixo informações acerca de cada ação judicial:

Na sequência, a contribuinte presta as informações acerca das ações propostas pelos credores, informando inclusive a data da citação inicial de cada uma delas.

Cabe ressalva em relação a afirmação contida na resposta da contribuinte, de que alguns credores não teriam proposto ação judicial de cobrança, textualmente citados. Ocorre que a documentação anteriormente fornecida continha informações que contrariava tal informação, pelo que foram inseridos quesitos no Termo de Intimação Fiscal 06 solicitando esclarecimentos adicionais. Em resposta a tais quesitos, a empresa reconhece a existência de outras ações de cobrança.

Além das informações prestadas por escrito, foram apresentadas cópias de peças processuais de várias das ações de execução promovidas contra a TÊXTIL RENAUXVIEW, instruindo as respostas apresentadas aos Termos de Intimação Fiscal 01, 05 e 06. Tais documentos foram apresentados para subsidiar outras linhas de investigação, que motivaram outros quesitos das intimações citadas, mas, de qualquer forma, comprovam de forma definitiva a existência das ações de cobrança.

Além das dívidas indicadas pela contribuinte em atendimento às intimações já citadas, a auditoria identificou uma série de lançamentos contábeis vinculados a encargos incidentes sobre mútuo mantido com Sr. Vladimir Estanislau Walendowsky, que também foram registrados nas contas de despesa '431201 - JUROS DE EMPRÉSTIMOS' e '431301 - ATUALIZAÇÕES E JUROS DE EMPRÉSTIMOS'.

Assim, o Termo de Intimação Fiscal 08 abrangeu quesitos sobre tal mútuo, solicitando informações acerca de toda e qualquer ação judicial de cobrança promovida pelo mutuante, inclusive com apresentação de cópia da(s) inicial(is), o que foi providenciado pela contribuinte.

Com base em todas as informações prestadas foi possível confeccionar a tabela seguinte, que relaciona todas as dívidas contraídas pela contribuinte que foram objeto de execução judicial pelos credores:

Tabela 10: Informações sobre ações de cobrança movidas pelos credores da TÊXTIL RENAUXVIEW

Credor	Ação Judicial	Comarca	Citação inicial	Conforme resposta ao
Banco do Brasil	011.07.004651-5	Brusque	31/07/2007	Termo de Intim. Fiscal 05
Banco Intermedium	011.06.005051-0	Brusque	11/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.06.005052-8	Brusque	11/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
BMF Factoring	002406309590-5	Belo Horizonte	09/01/2007	Termo de Intim. Fiscal 06
Bradesco	011.07.005928-5	Brusque	03/07/2007	Termo de Intim. Fiscal 05
DGS	011.08.005808-7	Brusque	18/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.08.011856-0	Brusque	18/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
HSBC	011.06.003539-1	Brusque	06/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
	011.06.003538-3	Brusque	06/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Master	011.06.006057-4	Brusque	05/09/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Nuevo Banco Comercial Uruguayi	011.07.001591-1	Brusque	24/05/2007	Termo de Intim. Fiscal 05

Página 19

Credor	Ação Judicial	Comarca	Citação inicial	Conforme resposta ao
Red Factor	011.06.003261-9	São Paulo	11/05/2006	Termo de Intim. Fiscal 05
Unibanco	011.06.005604-6	Brusque	10/08/2006	Termo de Intim. Fiscal 06
Vladimir Walendowsky	011.06.005059-5	Brusque	19/07/2006	Termo de Intim. Fiscal 08

Como se observa, diversos credores providenciaram a cobrança judicial de seus direitos, sendo que em todos os casos a citação inicial da contribuinte ocorreu anteriormente ao

ano-calendário 2009. A propósito, o andamento dos processos citados pode ser verificado nos sítios eletrônicos do poder judiciário dos respectivos estados de tramitação das ações judiciais.

Há que se destacar ainda que, para a confecção da tabela, foram consideradas apenas as dívidas que não sofreram qualquer amortização em 2009. Assim, todas as despesas financeiras vinculadas a tais dívidas deveriam ter sido adicionadas para apuração do lucro real, em obediência ao § 3º do artigo 342 do RIR/99, o que não foi providenciado pela contribuinte.

Para quantificar as despesas que deveriam ter sido adicionadas esta auditoria elaborou o demonstrativo integrante do anexo I deste relatório, que relaciona todos os encargos incidentes sobre as dívidas de interesse, elaborado a partir das informações relativas a movimentação destas dívidas apresentadas pela contribuinte.

A partir do citado anexo I, foi feita a consolidação mensal das despesas financeiras contabilizadas pela contribuinte originárias das dívidas em tela, conforme valores listados a seguir:

Tabela 11: Totais mensais das despesas financeiras contabilizadas pela contribuinte que deveriam ter sido adicionadas para apuração do lucro real.

Mês	Conta 431201	Conta 431301	Total
jan/09	743.180,50	161.220,83	904.401,33
fev/09	696.994,62	135.281,33	832.275,95
mar/09	785.312,64	154.259,73	939.572,37
abr/09	783.799,45	136.394,56	920.194,01
mai/09	829.759,36	127.431,34	957.190,71
jun/09	829.553,84	126.656,40	956.210,24
jul/09	879.717,75	133.393,69	1.013.111,44
ago/09	904.741,02	120.172,58	1.024.913,60
set/09	904.521,31	121.603,16	1.026.124,47
out/09	958.971,56	122.986,00	1.081.957,56
nov/09	957.909,04	119.075,72	1.076.984,76
dez/09	1.017.222,92	131.351,30	1.148.574,22

Os valores acima representam a infração **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**.

Cumprir destacar que, em várias das dívidas aqui abordadas, houve ainda por parte da contribuinte a apropriação de despesas financeiras excessivas, em valores superiores aos previstos nos respectivos instrumentos que as constituíram. Assim, mesmo a liquidação destes passivos não garante à contribuinte o direito de aproveitar integralmente estas despesas financeiras nos períodos posteriores (na forma da exclusão prevista no § 4º do artigo 342 do RIR/99). Tal assunto merecerá abordagem aprofundada quando da análise dos anos-calendário posteriores a 2009.

5. Dos autos de infração lavrados

Por todo o exposto, foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, conforme enquadramentos legais citados no presente relatório e nos próprios autos de infração.

6. Da Continuidade da Ação Fiscal

A autuação em tela não implica em encerramento do procedimento fiscal, que permanece em pleno andamento quanto aos demais períodos programados, como também em relação a outras infrações porventura praticadas no ano-calendário 2009.

E, para surtir seus efeitos legais, é lavrado o presente relatório, parte integrante dos autos de infração lavrados.

Anexos:

Anexo I: Encargos financeiros contabilizados pela contribuinte, incidentes sobre dívidas que estavam sendo executadas judicialmente pelos credores, que não foram amortizadas em 2009 [...]

A Impugnação alegou que os créditos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas não se consubstanciariam receita tributável, mas mera recomposição patrimonial, de forma que a tributação desses valores configuraria um desvirtuamento da base de cálculo, ao tributar algo diverso de renda/lucro. Nesse contexto, como o fato não se subsumiria aos conceitos de lucro, renda ou receita irrelevante seria a inexistência de regra a prever a exclusão desses valores da apuração do resultado tributável

Defendeu a Recorrente que somente poderão ser tidos por receita os valores que representarem o ingresso de recursos financeiros que se aderem definitivamente ao patrimônio e à propriedade da pessoa que os auferiu, traduzindo-se, pois, em riquezas novas e que, com base no art. 43 do CTN, renda seria o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza seriam os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Lucro e renda, cada um a seu modo, expressariam necessariamente um acréscimo patrimonial.

Nos termos da Impugnação:

O IR e a CSLL somente incidirão sobre o acréscimo patrimonial novo, não sendo, em absoluto, este o caso que se apresenta, em que se pretende tributar um crédito oriundo de mera recomposição, que, como visto, não é passível de tributação, seja na forma ordinária de utilização, seja na forma autorizada pela Lei nº 11.941/2009 e na MP nº 470/2009.

Nas lições de Ricardo Mariz de Oliveira:

O prejuízo fiscal é o resultado negativo a que se chega após os ajustes feitos no lucro contábil do lucro real, ou seja, é o lucro real negativo apurado ao final de qualquer período-base da pessoa jurídica, o qual, segundo a lei, pode ser compensado com os lucros tributáveis dos períodos subsequentes.

Quanto à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda faz referência a Leandro Paulsen:

'Aquisição' é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter. (...) Sendo o acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda, certo é que nem todo ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso.

Alega ainda a Recorrente, conforme suas próprias palavras:

19. Quando procedida esta análise com vistas às particularidades do caso concreto, resta patente a impossibilidade da tributação pretendida. Houve mera conversão, por idêntico valor, na forma da compensação (não passível de incidência de IRPJ/CSLL), sem qualquer acréscimo patrimonial.

20. Somente há renda quando ganhos/receitas são superiores às despesas e aos custos, e não, como pretende o fisco no caso concreto, em que tributa prejuízos anteriores regularmente compensados. Na verdade, a fazenda pretende tributar renda e lucros fictícios, não reais.

A Impugnação aponta afronta ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), pois havendo compensação de prejuízos, na realidade estaria havendo tributação sobre fatos que espelham signo diverso de acréscimo patrimonial e que a Lei nº 11.941/2009 e MP nº 470/2009 apenas teriam estabelecido uma forma alternativa de utilização dos créditos de prejuízo fiscal/bases de cálculo negativa, em nada alterando a sua natureza jurídica. Para a defesa, a utilização do crédito nessa modalidade não transfiguraria em um acréscimo patrimonial passível de tributação o que seria mera recomposição patrimonial. Traz à colação a reiterada jurisprudência que teria afastado a tributação incidente sobre as indenizações decorrente de desapropriação, porque não criada riqueza nova passível de tributação.

Nos termos da defesa:

25. *Data venia, a tese adotada pela Fazenda não merece prosperar pois, como acima restou demonstrado, o fato gerador do IRPJ e da CSLL só ocorre quando verifica-se um acréscimo patrimonial, riqueza nova. Havendo prejuízos pretéritos que estão sendo abatidos, o que está a ocorrer é apenas uma recomposição patrimonial.*

A Impugnação alegou que a dedutibilidade das despesas glosadas pela fiscalização. No que se refere aos tributos retidos na fonte, argumenta com base no art. 121, do CTN que, “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo”. Como não se teria dúvidas quanto à condição da empresa de contribuinte dos valores em tela, garantido estaria o direito ao abatimento das despesas correspondentes. Quanto à pretensa indedutibilidade dos dispêndios com o IRPJ e a CSLL, afirma que a exigência desses tributos apenas poderia se dar na hipótese de acréscimo patrimonial. Como o particular não veria o seu patrimônio acrescido na parcela correspondente aos tributos pagos, não poderiam tais encargos ser desconsiderados na apuração de renda/lucro.

Aduz a defesa que tais restrições teriam sido veiculadas por mera lei ordinária, ao arripio do disposto no art. 43, do CTN, e também em confronto com os arts. 153, III, e 195, I, “c”, da CF/88, e ainda ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da CF, devendo, portanto, ser completamente desconsideradas. Já no que se refere às multas isoladas, faz referência ao art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/1995, “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”. Em suas palavras:

35. Com efeito, as multas isoladas, como é cediço, são impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias, assim entendidas as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

36. Ou seja, a penalidades em foco são aplicadas por fatos diversos de inadimplemento, não resultando da falta ou insuficiência de pagamento de tributo. A própria legislação ordinária referenda o procedimento adotado pela contribuinte.

37. Como consequência disso tudo, considerando que são incabíveis as glosas de despesas correspondentes aos montantes parcelados nos moldes da Lei nº 11.941/2009, os juros incidentes sobre o saldo devedor seguem a mesma sorte, vale dizer, são completamente dedutíveis, devendo o lançamento ser infirmado neste particular igualmente.

Por fim, questiona a impossibilidade de dedução de despesas financeiras de empréstimos/financiamentos após a citação da contribuinte nos autos de cobrança judicial, nos seguintes termos:

39. Pelas mesmas razões que benefícios do contribuinte discutidos judicialmente repercutem imediatamente sobre o patrimônio, inclusive anteriormente ao trânsito em julgado do processo, as despesas a encargo da pessoa jurídica, objeto de discussão, permanecem plenamente passíveis de dedução. Não é justo e nem jurídico se utilizar de dois pesos e duas medidas, sob pena de afronta, entre outros, ao princípio da isonomia (arts. 5º, I, e 150, II, da CF).

E conclui:

40. Enfim, não há de se falar em receitas além daquelas reconhecidas pela empresa em seus registros contábeis/fiscais, e nem tampouco em glosa de nenhuma das despesas apropriadas a tempo e modo, de sorte que nada mais lhe resta, senão requerer o que segue.

Requer o cancelamento das autuações.

A DRJ julgou improcedente a impugnação.

O Recurso Voluntário apresenta os mesmos argumentos da Impugnação, esclarecendo que não se trata de declarar a ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, mas sim, através de um juízo de apreciação do contido no texto da lei frente à Constituição, reconhecer a inoperância daquele no caso concreto, afirmando que a solução do caso não passa pela decretação de inconstitucionalidade de nenhuma norma, mas sim pela correta exegese aplicável a cada espécie.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário apresenta os requisitos de admissibilidade, sendo, portanto, recebido e conhecido exceto com relação aos argumentos de inconstitucionalidade.

PRELIMINAR

A DRJ entendeu que não seria cabível o pronunciamento a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária no âmbito do contencioso administrativo. Por sua vez, o Recurso Voluntário argumentou que não se trata de declarar a ilegalidade/inconstitucionalidade de normas, mas sim, através de um juízo de apreciação do contido no texto da lei frente à Constituição, reconhecer a inoperância daquele no caso concreto, afirmando que a solução do caso não passa pela decretação de inconstitucionalidade de nenhuma norma, mas sim pela correta exegese aplicável a cada espécie.

Fato é que a Recorrente clamou pelo controle da constitucionalidade.

Todavia, enquanto não declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário, e não expungida do ordenamento jurídico, as normas legais têm presunção de validade, presunção esta que é vinculante para a Administração Pública. A competência dos órgãos administrativos de julgamento restringe-se à verificação da correta subsunção dos fatos à Lei, sendo-lhe vedada a apreciação de constitucionalidade de dispositivos legais estabelecidas segundo o processo legislativo.

Nesse sentido, aplica-se a Súmula 02 do CARF, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, afasto a preliminar de inconstitucionalidade das normas em debate.

MÉRITO

Nos termos da decisão da DRJ, o auto de infração se refere:

- 1. à glosa de despesas tributárias indedutíveis (IRRF – devido na qualidade de responsável legal pelo recolhimento do imposto retido dos beneficiários dos rendimentos; e multas isoladas) que teriam sido contabilizadas na conta “430200 -DESPESAS LEI 11.941/09”, e não adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (R\$ 166.516,78);**
- 2. à glosa dos juros de mora, contabilizados na conta “431306 - Juros sobre impostos”, incidentes sobre os referidos débitos parcelados, considerados indedutíveis (R\$ 17.496,89)**
- 3. à exclusão não autorizada de reversão de provisão para contingências relativa ao IRRF, objeto de parcelamento, e devido na qualidade de responsável legal pelo recolhimento do imposto retido (R\$ 1.625.952,77);**
- 4. à omissão de receitas não operacionais, vinculadas ao crédito de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, utilizado na liquidação das multas e juros incidentes sobre os débitos parcelados, no âmbito da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (R\$ 17.691.349,86), e da Medida Provisória nº 470, de 2009 (R\$ 9.907.630,13);**

5. à falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas financeiras, incorridas a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelo credor, incidentes sobre as dívidas vencidas (R\$ 11.881.510,66).

Portanto, o Auto de Infração glosou supostas despesas referentes a pagamento de tributos retidos na fonte de terceiros, bem como pagamento de juros de mora incorridos em parcelamentos tributários desses tributos retidos na fonte. O auto de infração também considerou como receita o crédito originário de utilização do prejuízo fiscal para fins de compensação de multa e juros de parcelamento especial.

A fiscalização relatou que a Recorrente considerou como despesa IRRF e juros de parcelamento de tributos não pagos.

A autoridade fiscalizadora identificou que a Recorrente realizou retenções em virtude de pagamentos efetuados a pessoas físicas (tais como salários) ou a outras pessoas jurídicas (retenções de contribuições, inclusive) que seriam, portanto, pagamentos referentes a responsável legal pelo recolhimento do tributo, cujo ônus restou assumido não for ela Recorrente e sim por terceiros o que teve descontado de seus recebimentos os valores respectivos. Com isso concluiu que não se trata de despesa paga ou incorrida pela contribuinte, fora do escopo do artigo 299 que define as despesas operacionais necessárias passíveis de dedução.

Por outro lado, o Auto de Infração considerou que há incidência tributária sobre os créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, utilizados na liquidação de multas e juros sobre débitos parcelados.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade sob os seguintes argumentos:

(A) os tributos efetivamente retidos na fonte não poderiam ser deduzidos da apuração do IRPJ/CSLL, pois não foi a recorrente quem arcou com o ônus econômico;

(B) os juros de mora incorridos em parcelamentos tributários seriam parcialmente indedutíveis, na proporção da indedutibilidade do principal neles incluso, não se aplicando ao caso as disposições do art. 374, do RIR/1999;

(C) os créditos de prejuízos fiscais utilizados nos moldes da Lei no 11.941/2009 e da MP no 470/2009, para o fim de abater débitos de multas e juros, deveriam ser computados na apuração do lucro tributável, por se enquadrarem no conceito de receita e não haver norma autorizando expressamente o seu expurgo da tributação; e

(D) estaria correto o proceder da fiscalização de glosar as despesas financeiras inadimplidas após a citação em processos judiciais de cobrança.

DESPESAS GLOSADAS

A DRJ considerou como não dedutíveis as seguintes despesas:

(a) tributos retidos na fonte;

(b) encargos atinentes a empréstimos/financiamentos inadimplidos, em que houve citação nos processos de cobrança anteriormente ao ano-calendário de 2009; e

(c) juros relativos ao parcelamento da Lei no11.941/2009, correspondentes ao montante pretensamente não dedutível nele incluso.

(A) DAS SUSPOSTAS DESPESAS REFERENTES AO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS RETIDO NA FONTE

Com relação aos tributos retidos na fonte a DRJ entendeu que seriam indedutíveis pelo fato de a recorrente não ter suportado o ônus econômico. A Recorrente argumenta que a empresa seria contribuinte dos valores em tela, o que, por consequência lhe garantiria o direito ao abatimento das despesas correspondentes.

Ocorre que com relação à dedutibilidade do IRRF, o artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 é bem didático ao não permitir a dedução, se não veja:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 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 responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto.

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º 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.

§ 6º As contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita bruta e sobre o valor das importações, pagas pela pessoa jurídica na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, serão acrescidas ao custo de aquisição.

O § 2º acima transcrito dispõe que a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte. Por sua vez § 3º deixa bem translucido que a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assumo o ônus do imposto. É o caso dos autos.

Para a CSLL, a norma dispõe que não é dedutível de sua própria base de cálculo, e nem da base de cálculo do IRPJ; conforme determina a Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, artigo 1º e parágrafo único:

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.

No caso, segundo a descrição do auto de infração, tratam-se de retenções efetuadas pela pessoa jurídica em virtude de pagamentos efetuados a pessoas físicas (tais como salários) ou a outras pessoas jurídicas (retenções de contribuições, inclusive), tendo a fiscalização fundamentado a glosa no fato de que a empresa, na qualidade de fonte pagadora do rendimento, não ter assumido o ônus do imposto.

Note-se que não há dúvidas de que no presente caso trata-se de IRRF devido, na qualidade de fonte pagadora, responsável pela retenção e recolhimento de imposto, a título de antecipação do imposto devido a ser apurado pelo contribuinte.

De acordo com o artigo 41 acima transcrito, a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros incluiu o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

Adicionalmente a DRJ observou que no presente caso as multas isoladas, mencionadas na Tabela 3 do relatório fiscal, foram aplicadas por falta de recolhimento das estimativas mensais e por falta de retenção e recolhimento do IRRF e que, no entanto, esses valores devidos a título de IRPJ, CSLL ou de multa isolada não foram objeto do presente lançamento de ofício.

Nesse cenário, voto no sentido de manter a autuação com relação IRRF, devido na qualidade de responsável tributário, visto que a fonte pagadora não assumiu o ônus do imposto, mas procedeu à sua retenção, mediante desconto do rendimento pago a terceiros, mantendo, assim os ITENS 3 E 5 DA AUTUAÇÃO.

(B) DA GLOSA DOS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARCELADOS – ITEM 1 DA AUTUAÇÃO. ENCARGOS DO PARCELAMENTO

O Auto de Infração realizou o cálculo dos juros de mora incidentes sobre os débitos parcelados considerados indedutíveis (mencionados no tópico anterior) com base na proporção entre o total de débitos objeto de parcelamento em 2009 (R\$ 36.602.649,60) e o total dos débitos parcelados considerados indedutíveis (R\$ 2.651.044,84) – a resultar num percentual de 7,24%, assim discriminados na Tabela 6 do relatório fiscal.

Nos termos da DRJ, a fiscalização adotou o pressuposto de que, se indedutíveis as despesas tributárias, indedutíveis também seriam os juros de mora sobre elas incidentes, e a

Impugnante asseverou que tal interpretação ofenderia o princípio da legalidade, haja vista a expressa menção no art. 374 do RIR/99 de que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”.

A Recorrente defendeu a tese no sentido de que de acordo com o art. 374, do Decreto no 3.000/1999, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional. Sem razão a Recorrente.

Ora, os artigos 373 e 374 do RIR/99 esclarecem quais tipos de juros são permitidos serem classificados como despesa na melhor interpretação da norma jurídica tributária. Segue abaixo transcrição de referido artigo dentro do contexto do capítulo ao qual está incluído:

Seção IV - Outros Resultados Operacionais

Subseção I - Receitas e Despesas Financeiras Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e préoperacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Conforme transcrição acima, as despesas com juros a que trata o art. 374 não se referem aos acréscimos legais incidentes sobre créditos **tributários vencidos e não pagos**.

Entendo que esta disposição do artigo 374 não teria aplicação específica à “operações financeiras, de desconto de títulos de crédito, de colocação títulos de mercado, empréstimos e financiamentos, etc.”, bem como entendo que em diversas oportunidades os juros são classificados como despesas necessárias, usuais e normais, quando decorrentes de expressas disposições legais e decorrentes das atividades por ela desenvolvidas, sem haver exceção explícita infirmando a dedutibilidade.

Conforme é cediço, a doutrina reconhece com tranquilidade que uma despesa é considerada necessária quando é inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha.

Todavia, no presente caso estamos diante de juros incidentes em face do não pagamento de tributos.

Desta maneira, entendo que deve ser mantido o entendimento da fiscalização e da DRJ no sentido de que os juros de mora incidentes sobre os tributos não pagos não podem ser considerados como despesas, devendo ser mantido o auto de infração com referência ao sua Item 1.

(C) CRÉDITOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL, UTILIZADOS NA LIQUIDAÇÃO DE MULTAS E JUROS DE DÉBITOS OBJETO DE PARCELAMENTO – ITEM 2 DA AUTUAÇÃO.

A DRJ concluiu pela inclusão do crédito de prejuízos fiscais na receita na apuração do IRPJ e da CSLL, o que afetaria os prejuízos acumulados/bases de cálculo negativas acumulados. O acórdão recorrido aduziu que os prejuízos fiscais/bases negativas seriam créditos incertos.

Assim, trata-se de definir se há ou não incidência tributária sobre os créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, utilizados na liquidação de multas e juros sobre débitos parcelados, de acordo com as prescrições do art. 1º, §§ 7º e 8º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e art. 3º, §§ 2º e 3º da Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009.

Para iniciar, vejamos o que dispõe a Lei nº 11.941 e Medida Provisória nº 470:

Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009

Art. 1o Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI 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 0 (zero) ou como não-tributados.

(...)

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7º 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 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009

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.

(...)

§ 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.

Entendeu a fiscalização que a empresa deveria ter oferecido à tributação as receitas correspondentes aos créditos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, utilizados para liquidação de multas e juros incidentes sobre os débitos parcelados, por entender ter havido um aumento de seu patrimônio, pela diminuição do passivo tributário. No caso do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, créditos equivalentes a R\$ 13.008.345,27 de prejuízos fiscais, e a R\$ 4.683.004,59 de bases de cálculo negativas da CSLL, a totalizar R\$ 17.691.349,86; e no caso do parcelamento da Medida Provisória nº 470, de 2009, o crédito utilizado teria sido de R\$ 9.907.630,13.

A fiscalização entendeu que não haveria previsão legal para exclusão desses créditos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segue abaixo trecho do Relatório Fiscal:

2.5. Não reconhecimento de receitas vinculadas ao aproveitamento de prejuízo e base de cálculo negativa para quitação dos débitos parcelados

Ainda relativamente ao parcelamento, temos que a contribuinte aproveitou o benefício fiscal concedido pela Lei nº 11.941/09, relativo à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL para liquidação de débitos fiscais correspondentes a multa de mora ou de ofício e a juros moratórios sobre os débitos parcelados. Vejamos o que diz a Lei, especificamente os seguintes parágrafos de seu artigo 1º:

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a

utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do § 7º 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 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

E, de fato, o contribuinte aproveitou créditos equivalentes a R\$ 13.008.345,27 pela utilização de prejuízos fiscais, e R\$ 4.683.004,59 apurados sobre saldo de base de cálculo negativa da CSLL, conforme os seguintes lançamentos contábeis:

Data	Conta Contábil	Histórico	Valor	D/C
30/11/2009	124001 IMP. RENDA PESSOA JURIDICA	Compensação de Multa e Juros cfe lei 11941 09	8.651.438,26	C
30/11/2009	124001 IMP. RENDA PESSOA JURIDICA	Compensação de Multa INSS e Juros Lei 11941 09	4.356.907,01	C
30/11/2009	124002 CONTR. SOCIAL L. LIQUIDO	Compensação de Multa e Juros cfe lei 11941 09	3.114.518,06	C
30/11/2009	124002 CONTR. SOCIAL L. LIQUIDO	Compensação de Multa INSS e Juros Lei 11941 09	1.568.486,33	C

A soma do benefício fiscal, portanto, alcançou a cifra de R\$ 17.691.349,864.

Desta forma, houve um aumento do patrimônio da contribuinte, pela diminuição de um passivo tributário (multa e juros quitados), sendo obrigatório, portanto, o reconhecimento da receita correspondente, que deveria impactar o resultado da contribuinte.

Note-se que não há qualquer previsão legal para exclusão deste benefício fiscal na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O artigo 250 do RIR/99 não traz tal tipo de benefício no rol das exclusões permitidas, e mesmo a Lei 11.941/09, que instituiu o benefício, não fez qualquer menção sobre esta possibilidade. A propósito, a Lei foi bem clara ao definir quais são as exclusões permitidas decorrentes do parcelamento feitos sob sua égide, não incluindo o benefício fiscal em tela. É o que se depreende da leitura do parágrafo único de seu artigo 4º:

*Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do **valor das multas, juros e encargo legal** em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.*

Feitos estes esclarecimentos sobre a necessária tributação da receita correspondente ao benefício fiscal, vejamos a contabilização adotada pela contribuinte. Como vimos nos lançamentos aqui transcritos, os créditos aproveitados pela contribuinte para liquidar as multas e juros estavam contabilizados nas contas de ativo '124001 - IMP. RENDA PESSOA JURIDICA' e '124002 - CONTR. SOCIAL L. LIQUIDO'. Para constituir estes ativos, a empresa fez lançamentos nas contas de provisão '481101 - PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA' e '491501 - PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL', reproduzidos a seguir:

Rua Namy Deeke, 40, Centro, CEP 89010-130, Fones 3221-7839 e 3221-7840

Data	Conta Contábil		Histórico	Valor	D/C
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Reversão do estorno por falta de expectativa de realização em 31 12 2006	2.811.197,50	C
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Crédito sobre prejuízo fiscal 2007 - parcial	3.382.516,54	C
01/11/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	Crédito sobre prejuízo fiscal 2006	6.814.631,23	C
31/12/09	481101	PROVISAO PARA IMPOSTO DE RENDA	TRANSF.P/LUCROS(PREJUIZOS ACUMULADOS)	13.008.345,27	D
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Reversão do estorno por falta de expectativa de realização em 31 12 2006	1.041.974,36	C
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Crédito sobre base de cálculo negativa 2006	2.453.267,24	C
01/11/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	Crédito sobre base de cálculo negativa 2007 - parcial	1.187.762,92	C
31/12/09	491501	PROVISAO P/ CONTRIBUICAO SOCIAL	TRANSF.P/LUCROS(PREJUIZOS ACUMULADOS)	4.683.004,52	D

Apesar destas contas de provisão, em regra, representarem despesas (natureza devedora), os lançamentos foram feitos a crédito, ou seja, ao serem transferidos para os resultados do período, estão aumentando o lucro líquido do período. Assim, na prática, teríamos aparentemente o reconhecimento da receita correspondente ao benefício fiscal de aproveitamento dos saldos acumulados de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Porém, isto não significa que tais valores foram submetidos à tributação. É que o resultado contábil do período utilizado pela contribuinte como partida para apuração do lucro real corresponde ao lucro líquido (no caso prejuízo) antes destas provisões. Para comprovar esta afirmativa, vejamos inicialmente o teor da “Ficha 06A – Demonstração do Resultado” da DIPJ relativa ao ano-calendário 2009:

Linha 66.	Lucro Líquido antes da CSLL	:	R\$ -32.127.590,54;
Linha 67.	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	:	R\$ 4.683.004,52;
Linha 68.	Lucro Líquido antes do IRPJ	:	R\$ -27.444.586,02;
Linha 69.	Provisão para o Imposto de Renda	:	R\$ 13.008.345,27;
Linha 70.	Lucro Líquido do Período de Apuração	:	R\$ -14.436.240,75.

Como se observa na ficha, o resultado negativo do período de apuração (R\$ 32.127.590,54) foi ajustado positivamente pelas duas provisões, tendo sido demonstrado um lucro líquido negativo de R\$ 14.436.240,75.

Porém, tanto na apuração do lucro real como na apuração da base de cálculo da CSLL demonstrada no LALUR, a contribuinte parte do valor negativo de R\$ 32.127.590,54, ou seja, desconsideradas as provisões que representam o benefício fiscal sob análise. E nenhuma das adições indicadas no LALUR correspondem a este benefício fiscal, que, como vimos, alcançam R\$ 17.691.349,86.

Por fim, para esgotar o assunto, convém salientar que a contabilização adotada pela contribuinte carece de embasamento legal, já que está em desacordo com os artigos 187 e 189 da Lei nº 6.404/76. Tais artigos definem, respectivamente, a estrutura da demonstração do resultado do exercício e a provisão para o imposto de renda como dedução do resultado do exercício, e não como acréscimo ao mesmo como foi feito pela contribuinte. Assim, ao invés de efetuar os

lançamentos contábeis a crédito das contas de provisão, a contribuinte deveria ter reconhecido tais valores em conta de receita, representativa do benefício fiscal concedido pelos parágrafos 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941 de 2009.

Por todo o exposto, restou caracterizada a infração OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS, no valor de R\$ 17.691.349,86.

Portanto, a fiscalização demonstrou que a contabilização não demonstrou que se tratava de redução de multas e juros.

Apesar da inexatidão da contabilidade, fato é que foram pagos juros e multas e isso inegavelmente não é considerado como receita.

A DRJ por sua vez entendeu que com relação às parcelas equivalentes à redução das multas de mora e de ofício, das multas isoladas, dos juros de mora e dos encargos legais, há preceito específico no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, prescrevendo que não deve ser computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas que ele não seria possível identificar na legislação com referência à liquidação.

Com todo respeito, entendo que o entendimento da DRJ merece ser reformado vez que o próprio relatório fiscal apontou que foram pagos juros e multas, conforme transcrito abaixo.

Ademais, entendo que a utilização de créditos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, para liquidação de multas e juros NÃO faz surgir uma receita equivalente ao valor do encargo assim liquidado, e, portanto, não aumenta o lucro líquido do período.

Isto porque, na minha interpretação, o crédito em referência se consubstancia em recomposição patrimonial.

De fato, entendo que o presente caso não se trata de receita vez que não modificou o patrimônio da empresa.

Nos termos do artigo 43 do CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Lucro e renda expressam necessariamente um acréscimo patrimonial.

Alinho-me ao entendimento no sentido de que conceito de renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

Entendo que o crédito de prejuízo fiscal é uma mera recomposição e não um acréscimo patrimonial, vez que se trata de utilizar prejuízos pretéritos até então não abatidos e que poderiam ter sido utilizado sem qualquer consideração de receita, não sendo justificável, nesse momento, passar a tributar um prejuízo.

Entendo que a contrapartida dos valores decorrentes da liquidação, com utilização de prejuízo fiscal próprio, de multa e juros de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº

11.941/09, não integra a base de cálculo do IRPJ/CSLL em razão da efetiva inexistência de acréscimo patrimonial.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário com relação a esse tópico, reconhecendo que, no caso concreto, a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas 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.

(D) DEDUÇÃO COM EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS

A última matéria a ser apreciada é a acusação de falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas financeiras incorridas a partir da citação inicial relativa à cobrança judicial promovida pelo credor, incidentes sobre as dívidas vencidas da contribuinte (R\$11.881.510,66).

A Recorrente argumentou que os juros remuneratórios de empréstimos/financiamentos utilizados como suprimento de capital de giro necessário a manutenção da fonte produtiva em operação é classificável como uma despesa, e o fato de ele em um determinado momento não ter sido efetivamente pago, não elide a necessidade de que esse pagamento seja feito no futuro, nem desvirtua sua característica essencial, qual seja, a de ser necessário, normal e usual” à manutenção da atividade econômica da entidade tomadora dos recursos.

No entanto, o tema está disciplinado por lei e não é favorável à tese da Recorrente.

Fundamentam a autuação os preceitos dos §§ 3º e 4º do art. 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, verbis:

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas a e b do inciso II do § 1º do art. 9º, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito.

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

A fiscalização adotou os procedimentos cabíveis tendentes à identificação do passivo vencido e não pago, das datas das citações iniciais nas ações judiciais de cobrança, movidas pelos credores, e dos encargos incidentes contabilizados, conforme Anexo I ao Relatório Fiscal, consolidados mensalmente na Tabela 11 (no valor anual de R\$ 11.881.510,66).

Conforme mencionado, a argumentação da defesa de ofensa ao princípio constitucional da isonomia não pode ser apreciada e, por sua vez, os fundamentos apresentados pela Recorrente dizem respeito à inconstitucionalidades, matéria que não se insere na competência deste órgão julgador, devendo ser mantida a exigência que observa a legislação em vigor.

De fato, a dedutibilidade buscada pela Recorrente não tem amparo legal, devendo ser mantido o auto de infração também com relação a esse tópico.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecimento os argumentos de inconstitucionalidade, e dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário apenas com relação a não consideração como receita dos valores de R\$ 17.691.349,86 item 2.5 do Relatório Fiscal e R\$ 9.907.630,13 item 3 do relatório fiscal, reconhecendo que, no caso concreto, a utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas 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; devendo ser mantido, no mais, todo o restante do auto de infração.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni