



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720072/2015-63
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-000.781 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de março de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente ARLANXEO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votou por rejeitar as preliminares suscitadas, a arguição de decadência e o pedido de perícia, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a infração referente a despesas com dividendos e restabelecer a dedutibilidade da exclusão realizada no Lalur a título de estorno de capitalização de leasing e também a dedução de despesas com amortização de ágio.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

O presente processo foi alvo da Resolução n.º 1301-000.433, na sessão de 25 de julho de 2007, então relatado pela Conselheira Milene de Araújo Macedo. Reproduzo o relatório daquela decisão:

Trata-se o presente processo de recurso voluntário, interposto contra o Acórdão n.º 14-060.204 - 3ª Turma da DRJ/RPO, que considerou improcedente a impugnação da contribuinte para manter os autos de infração de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 9.674.526,77 e R\$ 3.491.469,64, respectivamente, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, anexo ao auto de infração, que a fiscalização apurou as seguintes infrações:

"II.1 - FALTA DE ADIÇÃO DE VALORES INDEVIDAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESA"

Conforme se depreende dos itens 7 e 8 a fiscalizada contabilizou lançamento a crédito de conta de passivo de código 21600100001 - DIVIDENDOS PROPOSTOS OU A PAGAR, no valor de R\$ 5.339.000,00, a débito de conta de resultados (conta de código 5002010002 - DESPESAS TRANSFERIDAS). O lançamento efetuado foi o seguinte:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2010	5002 10002	DESPESAS TRANSFERIDAS	D/	5.339.000,00	AJUSTE DF
31/12/2010	2160100001	DIVIDENDOS PROPOSTOS OU A PAGAR	C	5.339.000,00	AJUSTE DF

Intimada a justificar tal lançamento, que contraria norma contábil, uma vez que os dividendos propostos devem ser contabilizados a débito de patrimônio líquido a fiscalizada afirmou que:

a) A conta DESPESAS TRANSFERIDAS (código 50020100002) seria uma conta transitória de transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido;

b) O lançamento realizado na conta transitória de transferência do resultado do exercício não afetou e tampouco reduziu a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social e

c) Tenta justificar o lançamento efetuado em relação ao lançamento que seria efetuado de acordo com as "melhores práticas", afirmando que nos dois casos o resultado do exercício não seria alterado. Assim, a partir de comparação do lançamento realizado em comparação aquele de acordo com as "melhores práticas" a partir do resultado da empresa de R\$ 80.000.000,00 antes do lançamento de dividendos propostos de R\$ 5.339.000,00 a seguir transcrito:

[...]

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Este Auditor Fiscal não pode aceitar as justificativas da fiscalizadas, pelos seguintes motivos:

- Não procede a afirmativa da fiscalizada de que tal conta se trata apenas de conta transitória de transferência do resultado do exercício não tendo afetado o resultado do exercício. Senão vejamos, a conta de código 5002010002 - DESPESAS TRANSFERIDAS, analítica, faz parte do grupo de contas sintéticas OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, que segundo Demonstrativo do Resultado do Exercício 2010 (DRE 2010, anexo ao presente Termo de Verificação) possui saldo final devedor antes do encerramento de R\$ 81.815.272,73, diminuindo o valor do Resultado do Exercício. Caso o lançamento de R\$ 5.339.000,00 a débito da conta DESPESAS TRANSFERIDAS, não tivesse sido efetuado, o valor final das DESPESAS TRANSFERIDAS, que teve saldo antes do encerramento credor em R\$ 306.649.413,52, teria saldo credor majorado em R\$ 5.339.000,00, e conseqüentemente o saldo devedor da conta sintética OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS seria diminuído do mesmo valor, levando o resultado antes da CSLL e IRPJ de R\$ 77.443.786,24 para R\$ 82.822.786,24. Foi efetuado busca na contabilidade da fiscalizada de lançamento no valor de R\$ 5.339.000,00 que pudesse anular o efeito do valor indevidamente classificado como despesa e não foi encontrado qualquer outro lançamento na contabilidade além do objeto de questionamento deste Auditor Fiscal.

- Não procede a afirmativa da fiscalizada de que não foi afetado o valor do resultado do exercício. O exemplo daí apenas demonstraria que o patrimônio líquido não seria alterado (uma vez que após transitar pela conta LUCROS ACUMULADOS, por exemplo, os dividendos propostos são debitados de PL e creditado a passivo.

Dispõe o art.274 do RIR/1999:

[...]

Dispõe o art. 201 da Lei nº 6.404/1976:

[...]

Assim, tendo contabilizado indevidamente como despesa valor de dividendos propostos, tal "despesa" de R\$ 5.339.000,00 deve ser adicionado para efeitos de apuração do lucro real

[...]

II.2 - EXCLUSÕES

[...]

II.2.a - EXCLUSÕES NAO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - AMORTIZAÇÃO ACELERADA DE BEM [sic] JÁ TOTALMENTE AMORTIZADO

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 3 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar matriz legal de exclusão no valor de R\$ 5.661.061,07 referente a conta de ativo intangível 1240100001 - SOFTWARE E LICENÇAS, sem que houvesse controle na parte B no Lalur e ainda solicitada a apresentação de documentação comprobatória da

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

operação que deu causa a tal escrituração, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada foi: "*Informa a Requerente que o ativo que deu origem a exclusão sofreu depreciação acelerada fazendo com que os saldos contábeis estivessem completamente amortizados em dezembro de 2010*"

A evasiva resposta da fiscalizada, sem que fosse apresentada qualquer documentação comprobatória, traz em si a impossibilidade de exclusão de tal valor para efeito de apuração do lucro real. Sem apresentar qualquer documentação comprobatória do bem a que deu causa a amortização acelerada (em sua resposta a fiscalizada, contraditoriamente, cita depreciação e amortização acelerada, mas por se tratar de intangível este Auditor Fiscal trabalha como amortização), a fiscalizada afirma que os ativos que deram origem a exclusão estavam com os saldos contábeis completamente amortizados em dezembro de 2010. Como regra, as exclusões de valores de amortização acelerada devem ser controladas na parte B do Lalur, pois o valor amortizado (contábil mais a acelerada) não pode superar o valor do bem. A fiscalizada não controlou tais valores na parte B do Lalur e afirma que o bem já estava totalmente amortizado. Assim, tal exclusão é indevida. Embora a amortização acelerada incentivada seja aplicável apenas na apuração do lucro real a fiscalizada excluiu também na base de cálculo da CSLL, razão pela qual se aplicou a infração reflexa também para a CSLL.

[...]

II.2.b - EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - UTILIZAÇÃO DO LALUR PARA EXCLUIR AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NÃO CONTABILIZADO

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 1 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar, em relação a exclusão de R\$ 79.979.200,00 referente a "Amortização do Ágio - Petroflex", matriz legal de tal exclusão, apresentar documentação comprobatória da operação que deu causa a tal ágio e demonstrar a contabilização de tais valores, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada, datada de 16/06/2014, foi:

"A Requerente informa que a LANXESS Participações Ltda, originou ágio que gerou a exclusão e a devida amortização de acordo com os preceitos legais. A Requerente apresenta (Anexo 1), toda a documentação que deu causa, sendo elas:

- Estatuto Social da Petroflex Indústria e Comércio S/A - CNPJ: 29.667.225/0001-77;

- Contrato Social da LANXESS Participações - CNPJ: 09.124.110/0001-30, com suas alterações;

- Protocolo de Incorporação da empresa LANXESS Participações pela empresa Petroflex Indústria e Comércio S/A;

-Ata de reunião da aprovação da incorporação;

-Laudo de avaliação que apurou o ágio na modalidade de "justo mercado", conforme constante no artigo 385 do Decreto 3000/99 e pelas Instruções nº 247/96 e 285/98."

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

A fiscalizada não demonstrou a contabilização dos valores conforme solicitado no item I.c do Termo de Constatação e Intimação Fiscal. E, com efeito, tais valores de amortização de ágio não faziam parte da contabilidade societária e nem da contabilidade fiscal (obtida através da integração entre a contabilidade societária, enviada através da ECD com o arquivo "FCONT", formando a contabilidade fiscal).

A resposta da fiscalizada, fazendo menção ao art. 385 do RIR/99, e as Instruções CVM n.º 247/96 e n.º 285/98, induz que a mesma quis se aproveitar de amortização do valor do ágio conforme previsto no inciso III do Art. 386 do RIR/1999 (não citado em sua resposta), e descumprindo totalmente a legislação para possível aproveitamento de despesa de amortização de ágio, não contabilizou tais valores e quis dar tratamento de exclusão a pretensas despesas de amortização de ágio, em frontal desrespeito a legislação fiscal (vide PN CST n.º 96/1978 e § 1º do art. 8º da IN RFB n.º 949/2009). Transcrevo a seguir os arts. 385 e 386 do RIR/99:

[...]

Este Auditor Fiscal depreende, pela resposta da fiscalizada, que a fiscalizada pretendia aproveitar ágio pago por empresa veículo (Lanxess Participações) na aquisição da Petroflex, e posteriormente, com a incorporação da controladora (Lanxess Participações) por parte da controlada (Petroflex, cuja razão social foi alterada para Lanxess Elastômeros do Brasil S/A) utilizar-se das despesas de amortização de ágio.

O aproveitamento de despesas de amortização de ágio oriundo de aquisição de participação societária tem sido matéria controversa na relação "fisco" x "contribuinte". A que se observar se o ágio na aquisição de participação societária foi efetivamente pago, se o negócio foi entre partes independentes, se houve utilização de empresa veículo, etc.

No caso específico, as sociedades alemãs, LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH, sócias da empresa veículo LANXESS PARTICIPAÇÕES, adquiriram por meio desta a PETROFLEX IND. E COMÉRCIO. Posteriormente a PETROFLEX incorporou a LANXESS PARTICIPAÇÕES, tendo alterado sua razão social para LANXESS ELASTÔMEROS DO BRASIL S/A. Pretende aproveitar despesas de amortização de ágio pago pela empresa veículo (LANXESS PARTICIPAÇÕES) na compra da PETROFLEX. Ocorre que a na [sic] contabilidade da LANXESS ELASTÔMEROS (nova razão social da PETROFLEX) não há registro de tal ágio e nem tampouco o lançamento de despesa de amortização do ágio. Pretende, contrariando a legislação fiscal, utilizar-se de exclusões para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

As reais adquirentes (LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH) permanecem com o investimento (LANXESS ELASTÔMEROS). Assim, o ágio pago deve ser reconhecido nas reais empresas investidoras. O fato é que não está contabilizado na investida e é totalmente descabida a pretensão de utilizar-se do Lalur para se valer de amortização de ágio não contabilizado.

O ágio sobre o investimento e as despesas de amortização não foram escriturados nem na contabilidade societária e nem na contabilidade fiscal. A única menção a ágio na contabilidade encontra-se na conta de patrimônio líquido de código 2320000004 - RESERVA ESPECIAL DE ÁGIO, com saldo em 01/01/2010 e 31/12/2010 de R\$ 129.557.781,10. Tendo sido intimada a apresentar a comprovação do primeiro registro do valor apontado (itens 11 e 12 do presente Termo) a fiscalizada demonstra que tratou a amortização de ágio como benefício fiscal concedido pela legislação brasileira. Tal

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

pretensão não procede, por falta de previsão legal. Em NOTAS EXPLICATIVAS anexadas a sua resposta demonstra que um dia antes da incorporação da LANXESS Participações Ltda, o ágio de R\$ 399.896 mil fazia parte do ativo da incorporada. Não tendo sido transferido para a incorporadora, o possível aproveitamento de despesas de amortização de ágio. Possivelmente o valor pago a maior (ágio) pelas reais adquirentes (LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH) está escriturado, de alguma forma, em suas contabilidades. O fato é que a fiscalizada não poderia valer-se de pretensão "benefício fiscal" de forma extracontábil, dado não haver qualquer previsão legal.

Assim, está sendo glosada a exclusão de despesa de amortização de ágio não contabilizado, no valor de R\$ 79.979.200,00 por falta de previsão legal. No item II.2 transcrevo legislação referente a exclusões (art. 247 e 250 do RIR/99), da impossibilidade de utilização do Lalur para suprir deficiências da escrituração (PN CST n.º 96/1978) e regras do Regime Tributário de Transição (Lei n.º 11.941/2009 e IN RFB/2009).

[...]

II.2.C - EXCLUSÕES NAO AUTORIZADAS NA APURACÃO DO LUCRO REAL - ESTORNO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 4 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar, em relação a adição de R\$ 1.603.530,15 e exclusão R\$ 2.633.200,02 matriz legal de tal adição e exclusão (tendo a exclusão superado a adição em R\$ 1.029.669,87), e apresentar documentação comprobatória da operação que deu causa a tal escrituração, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada, datada de 16/06/2014, foi:

" valor de R\$ 1.029.669,87, foi o efeito líquido da conta 1320200997 referente leasing que foi capitalizado "

Em seguida demonstra lançamento entre contas patrimoniais, e que a síntese do lançamento teria sido o lançamento:

Conta	descrição	valor
D - 1320200997	MAQS. EQUIPAMENTOS	1.029.669,07
C - 1190300099	OUTRAS DESP MÊS SEGUI	1.029.669,07-

Este Auditor Fiscal não acatou a justificativa da fiscalizada. Não vejo amparo legal em nenhum dos casos previstos de exclusão previstos no art. 250 do RIR/99, mais uma vez transcrito:

[...]

Não houve o valor de R\$ 1.029.669,07 levado a crédito de conta de resultado o (o que poderia buscar enquadramento no inciso II do art. 250 do RIR/99) . Caso a fiscalizada quisesse fazer possíveis ajustes em sua contabilidade segundo os critérios vigentes até 31/12/2007 (uma vez que gastos com leasing, ativados segundo as novas normas contábeis, podiam pelas regras vigentes até 31/12/2007 serem contabilizados como despesa). Se esta era a pretensão da fiscalizada, deveria tê-lo feito através de ajustes no

RTT através do FCONT. Citando mais uma vez o PN CST n.º 96/1998 e § 1º do art. 8º da IN RFB n.º 949/2009, não se pode utilizar o Lalur ou qualquer outro mecanismo de controle para fazer tais ajustes.

[...]

III- ALTERAÇÕES DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em face da auditoria realizada este Auditor Fiscal alterará os valores de controle interno da Receita Federal do Brasil de acompanhamento de prejuízos fiscais e base de cálculo da Contribuição Social conforme PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO IRPJ e PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL, parte integrante do Auto de Infração entregue em mídia digital assinado eletronicamente por este Auditor Fiscal. Foi dada ao contribuinte a compensação de 30% sobre o valor do novo lucro real e base de cálculo da CSLL após as infrações apuradas. Fica a fiscalizada INTIMADA a retificar os valores na parte B do Lalur dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL."

Na impugnação apresentada, tempestivamente em 29/04/2015, a contribuinte assim se manifestou, para cada uma das infrações apuradas:

"3.1. DA CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO DA IMPUGNANTE QUANTO À NÃO ADIÇÃO DE VALORES A TÍTULO DE DIVIDENDOS PROPOSTOS ALEGADAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESA - INFRAÇÃO IL.1 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

Ocorre que, **ao contrário do que concluiu o I. Auditor Fiscal, a Impugnante não impactou o resultado base do IRPJ e da CSLL com o montante a título de despesa de dividendos propostos**, conforme resta cabalmente demonstrado pela verificação de cópia da Demonstração do Resultado do Exercício ("DRE") extraída do sistema da Impugnante (**doc. 08**), protestando pela sua posterior juntada em via assinada por seu contador responsável, bem como das suas Demonstrações Financeiras auditadas pela renomada firma internacional de auditoria PricewaterhouseCoopers (doe. 05).

Primeiramente, através da simples leitura das contas contábeis (linhas) que compõem o resultado no ano-calendário de 2010, denota-se que o valor de R\$ 5.339.000,00 não foi inserido como despesa, para fins de redução do resultado final do exercício de R\$ 52.963,555,48, informado como lucro líquido do exercício nesta DRE e replicado na Ficha 06A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral) da DIPJ 2011, o que ratifica que este montante não representou impacto nas apurações do IRPJ e da CSLL.

Adicionalmente, através da leitura das Demonstrações Financeiras auditadas da Sociedade, resta claramente demonstrado na parte relacionada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ("DMPL") que o valor de Dividendos Mínimos Obrigatórios em questão (R\$ 5.339.000,00) impactou a débito o patrimônio líquido da Impugnante, logo, por conseguinte, não poderia ter impactado as contas de resultado.

Tal fato poderá ser igualmente comprovado através da prova pericial ora requisitada, na qual se ratificará a total aderência do procedimento adotado pela Impugnante a legislação de regência, bem como através de eventual prova documental

suplementar (ora requisitada), corroborando as robustas provas ora acostadas na presente peça impugnatória.

Por todo o exposto, tendo em vista que foi devidamente comprovada a correção do tratamento fiscal adotado, e, ainda, que não houve qualquer impacto destes dividendos em resultado, posto que debitados à conta de patrimônio líquido, requer a Impugnante sejam canceladas as autuações nesse ponto, com os consectários lógicos do cancelamento dos acréscimos legais e ajuste na redução de estoques de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa da CSLL.

3.2. DO PLENO DIREITO DA IMPUGNANTE ÀS EXCLUSÕES APONTADAS PELA AUTORIDADE FISCAL NA SEÇÃO II DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

3.2.1. MERO EQUÍVOCO NA INSTRUMENTALIZAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO PODE SER INTERPRETADO COMO FATO GERADOR DE TRIBUTO COM SUPORTE EM PRESUNÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL

[...]

Nesse ponto, com exceção da alegada infração referente à falta de adição de valores a título de dividendos propostos contabilizados como despesa, já devidamente combatida e rechaçada em Seção anterior, **não há dúvidas de que a Autoridade Fiscal se vale do alegado descumprimento de obrigação acessória (FCONT) como principal fundamento para os lançamentos tributários referentes às exclusões consideradas indevidas.** Veja-se os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal no qual se sustenta a cobrança fiscal, nos seguintes termos:

[...]

Denota-se que o mero equívoco no procedimento de instrumentalização de obrigação acessória não pode servir de base para a pretensão da Autoridade Fiscal de lançamento tributário despido de seu elemento material indispensável, o fato gerador, sem o qual a lei não se permite a imposição de tributo, no caso o IRPJ e a CSLL (com seus acréscimos) com a malsinada redução dos estoques de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

Portanto, tendo em vista que não poderá subsistir cobrança fiscal pelo suposto equívoco apontado pelo limo, Fiscal no atendimento à obrigação acessória ante os Princípios da Legalidade e da Verdade Material que regem o Processo Administrativo Tributário, passa a Impugnante a comprovar a total correção do procedimento adotado, expondo as razões pelas quais devem ser canceladas as autuações ora guerreadas ante a comprovação do seu bom direito.

3.2.2. DO DIREITO DA IMPUGNANTE À EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE BENEFÍCIO DE AMORTIZAÇÃO ACELERADA DE INTANGÍVEL - INFRAÇÃO II.2.A DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a exclusão promovida pela Impugnante está em consonância com a legislação aplicável, sendo de Direito o seu

reconhecimento, tendo em vista se tratar de montante devidamente registrado no Lalur do período, a teor do robusto lastro probatório carreado aos autos, somado às provas que serão produzidas no curso desse processo.

Pelo acima exposto, requer a Impugnante sejam canceladas as autuações nesse ponto, reconhecendo-se o seu pleno direito às exclusões promovidas em atendimento aos parâmetros contábeis e fiscais aplicáveis.

3.2.3. DOS LIMITES DA FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELA AUTORIDADE FISCAL PARA A EQUIVOCADA GLOSA DA EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA - INFRAÇÃO II.2.B DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Inicialmente, verifica-se que as autuações fiscais se basearam unicamente na suposta ausência da correta contabilização do benefício fiscal de amortização do ágio, conforme relato transcrito abaixo:

[...]

Diante das razões expostas no Termo de Verificação Fiscal somadas à fundamentação utilizada nas autuações fiscais ora vergastadas, **verifica-se que os lançamentos tributários não se pautaram em qualquer conclusão quanto à simulação ou qualquer outro vício do negócio jurídico) referente à operação societária**, realizada no caso em análise entre partes independentes, sendo certo que não foram apontados como fundamentação legítima (os artigos 116, parágrafo único, ou 149, inciso VII, do CTN).

No presente caso, o critério jurídico utilizado foi a suposta intransponível exigência legal da perfeita instrumentalização das obrigações acessórias a cargo da Impugnante - dentre elas a evidencição em FCONT e a alegada ausência de contabilização - não tendo havido qualquer embasamento em simulação/fraude das operações realizadas, até porque tal argumentação seria patentemente insubsistente, conforme será pormenorizado nas Seções seguintes.

[...]

Por todo o acima exposto, considerando-se que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração descreveram os fatos atendo-se à alegada constatação de equívoco na contabilização do ágio, não tendo sido apontados como disposições legais infringidas os artigos de lei que tratam da possibilidade de descon sideração de negócio jurídico em razão de simulação (fraude), depreende-se que seria claramente ilegal e inconstitucional eventual pretensão da Autoridade Fiscal em ampliar ou alterar os motivos jurídicos que utiliza para fundamentar a cobrança fiscal em análise.

3.2.4. DA EQUIVOCADA AFIRMAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL DE AUSÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme já abordado nessa peça de defesa, o Termo de Verificação Fiscal que instrui os Autos de Infração em análise contém afirmação da Autoridade Fiscal no sentido de que a Impugnante não teria demonstrado a contabilização do ágio gerado a partir da aquisição de participação societária da sociedade Petroflex Indústria e Comércio S.A. ("Petroflex"), nos seguintes termos:

[...]

No entanto, é inverídica a afirmação de que não haveria qualquer registro contábil do ágio, sendo certo que as demonstrações financeiras da Impugnante demonstram um critério de contabilização que, de acordo com a Fiscalização, estaria em desacordo com as normas de reporte contábil.

Todavia, não há como pretender argumentar que o ágio simplesmente não encontra registro contábil na Impugnante, até porque a própria Autoridade Fiscal afirma que este está registrado apenas no valor do benefício fiscal previsto em lei.

Diante do exposto, tendo em vista que a motivação das autuações fiscais em tela se restringe à suposta ausência de contabilização e que os documentos que instruem esta peça de defesa demonstram, de forma cabal, a correção dos procedimentos apontados que são suficientes para reportar o ágio gerado em operação societária de aquisição de participação societária anterior à incorporação da sociedade investidora, requer a Impugnante, também nesse ponto, o cancelamento das cobranças fiscais.

3.2.5. DOS REQUISITOS DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Devidamente traçadas na Seção anterior as razões pelas quais merecem cancelamento as Autuações ora combatidas em razão por estarem pautadas em premissa equivocada - ausência de contabilização do ágio - a Impugnante passa a demonstrar o seu pleno direito ao benefício fiscal indevidamente glosado pela Autoridade Fiscal.

[...]

A despeito de a jurisprudência do CARF apontar, com acerto, para apenas dois requisitos fundamentais para o aproveitamento do ágio (goodwill) - a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição - **verificam-se no presente caso as seguintes características:**

- A aquisição de participação societária da sociedade investida (ora Impugnante) ocorreu por valor superior ao seu valor patrimonial (doe. 05);

- O ágio foi fundamentado por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), conforme laudo ora acostado (**doc. 09**);

- Houve efetiva absorção do patrimônio a sociedade Lanxess Participações Ltda. pela Impugnante, por meio de incorporação (**doc. 10**);

- A amortização do ágio (goodwill) não excedeu o limite mensal de 1/60, atendendo a legislação de regência do tema;

- A aquisição de participação societária ocorreu entre sociedades de diferentes Grupos Econômicos; e

- Houve o efetivo desembolso financeiro na operação de aquisição da sociedade incorporada (Lanxess Participações Ltda.), conforme atestam os anexos comprovantes.

Desta forma, dúvida não há que a Impugnante atendeu - e continua atendendo - a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ e CSLL,

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

de forma que não pode prevalecer a pretensão da fiscalização em caracterizar a operação em análise de forma como se não tivessem sido observados os requisitos.

[...]

3.3. A OPERAÇÃO QUE ORIGINOU O ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)

A Impugnante, de fato, atendeu a **TODOS** - sem exceção - os requisitos para adquirir o direito de amortizar o ágio. Vejamos com mais vagar.

I- QUE SE TRATE DE AQUISIÇÃO POR PESSOA JURÍDICA DE PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADE COLIGADA OU CONTROLADA, CONFORME O CAPUT DO ARTIGO 20 DO DECRETO-LEI N.º 1.598/1977

[...]

II - QUE A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA TENHA SIDO ADQUIRIDA COM O ÁGIO. HAVENDO O DESDOBRAMENTO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO ENTRE INVESTIMENTO E ÁGIO, CONFORME ESTABELECIDO NO CAPUT E INCISOS I E II DO MESMO ARTIGO

[...]

III - QUE O ÁGIO TENHA SIDO JUSTIFICADO ECONOMICAMENTE, COM BASE NO VALOR DE RENTABILIDADE DA COLIGADA OU CONTROLADA, COM BASE EM PREVISÃO DOS RESULTADOS NOS EXERCÍCIOS FUTUROS, CONFORME PERMITIDO PELO ITEM "B" DO PARÁGRAFO 2º DO REFERIDO ARTIGO 20

[...]

IV - QUE A JUSTIFICATIVA ECONÔMICA SEJA BASEADA EM DEMONSTRAÇÃO QUE O CONTRIBUINTE ARQUIVA COMO COMPROVANTE DA ESCRITURAÇÃO

[...]

V- QUE, CONFORME O ARTIGO 7º DA LEI N.º 9.532/1997, HAJA A INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISAÇÃO ENTRE DUAS PESSOAS JURÍDICAS, NA QUAL DETENHA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ADQUIRIDA COM ÁGIO APURADO SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 20 RETRO MENCIONADO

[...]

VI - AINDA DE ACORDO COM O MESMO ARTIGO 7º QUE A AMORTIZAÇÃO DO AGIO NÃO ULTRAPASSE 1/60 POR MÊS

[...]

3.3.1. PROTEÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Destaque-se que **não há na legislação em vigor quaisquer outros requisitos que não os aqui expostos.**

[...]

Ora, se a lei não coloca outros requisitos para o aproveitamento do ágio, não poderia a Administração fazê-lo, **sob pena de afronta ao princípio da legalidade** consagrado na CRFB/88, em seu artigo 150, inciso I, senão vejamos:

[...]

Desta feita, qualquer outro requisito para a amortização do ágio que seja suscitados pela administração deve ser veementemente repellido.

Sendo assim, não restam dúvidas de que a Impugnante atendeu - e continua atendendo - a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ e CSLL. Desta feita, a conclusão lógica a que se chega é que o direito à amortização do ágio por parte da Impugnante é mais do que legítimo, não cabendo qualquer sorte de questionamento quanto à matéria,

3.3.2. DO DIREITO DA IMPUGNANTE À EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING - INFRAÇÃO II.2.C DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

Com o advento da Lei n.º 11.638/07, que alterou o artigo 179, inciso IV, da Lei n.º 6.404/76, a legislação passou a determinar que para a adequada classificação contábil a essência deve se sobrepor à forma, razão pela qual, mesmo não possuindo a propriedade dos bens, os mesmos deverão ser classificados nos ativo quando a companhia detiver os benefícios, os riscos e o controle, alterando substancialmente a forma de contabilização do arrendamento mercantil financeiro, que passou a ser classificado no ativo imobilizado e no passivo da arrendatária no momento da contratação da operação.

Exatamente nessa linha, a Impugnante efetuou a capitalização (registro no seu Ativo Imobilizado) do bem arrendado, tendo como contrapartida lançamento no Passivo Exigível.

[...]

Assim, a Impugnante, **para fins de reporte contábil (contabilidade societária) efetuou os lançamentos referentes ao leasing financeiro a débito no seu Ativo Imobilizado e a crédito no Passivo Exigível, mas para fins do correto tratamento fiscal (contabilidade fiscal), efetuou a exclusão da despesa do leasing (capitalizado apenas para fins contábeis), mais especificamente, do montante referente ao Valor Residual Garantido "VRG", no valor de RS 1.029.669.87.**

[...]

Diante do acima exposto, conclui-se que os procedimentos contábil e fiscal adotados pela Impugnante estão de acordo com a substância do negócio jurídico praticado, bem como em consonância com o tratamento fiscal decorrente da neutralidade

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

dos efeitos fiscais das novas normas contábeis advindas da Lei n.º 11.638/07 pelo RTT instituído pela Lei n.º 11.941/09, não cabendo à Autoridade Fiscal se pautar em mero descumprimento de obrigação acessória para efetuar a glosa de despesa a título de VGR, no valor de R\$ 1.029.669,87, devidamente excluída da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

3.3.3. DA MANUTENÇÃO DOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL

[...]

Como restou devidamente comprovado, sendo o tratamento fiscal realizado em estrita consonância com a legislação fiscal, não há que se falar no recálculo do prejuízo fiscal e da base negativa no caso em exame.

4. DOS QUESITOS PARA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL

No que se refere à Infração II.1 do Termo de Verificação Fiscal, em atenção ao disposto no artigo 16, inciso IV e §1º, do Decreto n.º 70.235/72, passa a Impugnante a expor o rol de quesitos a serem respondidos pelo douto Perito Contábil, guiada pela relevante e robusta prova documental aduzida nestes autos bem como por demais documentos e informações que o perito entender necessários para a sua avaliação, senão vejamos:

(i) Queira o Sr. Perito esclarecer se o montante registrado na contabilidade da Impugnante, no valor de R\$ 5.339.000,00, impactou o resultado do ano-calendário de 2010 por não ter sido inserido como despesa, para fins de redução do resultado final do exercício de R\$ 52.963.555,48; e

(ii) Queira o Sr. Perito esclarecer se o valor de R\$ 5.339.000,00 a título de dividendos impactou a débito o Patrimônio Líquido da Impugnante, conforme aponta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ("DMPL"). Informe o Sr. Perito se, diante desse cenário, o referido valor poderia impactar o resultado no ano-calendário de 2010.

Adicionalmente, protesta a Impugnante, desde já, pela produção de prova pericial contábil também em relação às demais alegadas infrações apontadas nos Autos de Infração ora atacados, caso se faça necessário para corroborar a insubsistência da cobrança fiscal."

No julgamento realizado em 20 de abril de 2016, a 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, por meio do acórdão n.º 14-060.204, assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

GLOSA DE VALORES CONTABILIZADOS INDEVIDAMENTE A TÍTULO DESPESAS DEDUTÍVEIS. Correta a glosa despesas de dividendos a pagar que implicaram em redução indevida do lucro real.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INTERNAÇÃO DE AGIO COM USO DE EMPRESA VEÍCULO. Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é

Fl. 14 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

necessário haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios do adquirente e da empresa adquirida, sendo artificial o uso de empresa veículo para esse fim, mormente por investidor domiciliado no exterior.

GLOSA DE EXCLUSÃO INDEVIDA NO LALUR. VALORES PASSIVEIS DE AJUSTE MEDIANTE O FCONT. A empresa sujeita ao RTT deve utilizar o FCONT para realizar os ajustes a serem levados ao Lalur, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

GLOSA DE DESPESAS. EXCESSO DE AMORTIZAÇÃO. Correta a glosa de despesas de depreciação de bem integralmente amortizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Devidamente cientificado em 23/05/2016 (fls. 1.176), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 16/06/2016 (fls. 1.177), o recurso voluntário de fls. 1.288 a 1.360, argumentando, em síntese os itens a seguir relacionados, os quais serão melhor detalhados por ocasião do voto:

- Preliminarmente, requer a declaração de nulidade do acórdão recorrido, ante a violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório, em decorrência da pretendida modificação na fundamentação que dá lastro aos lançamentos tributários combatidos nestes autos, bem como pela negativa de produção de prova pericial contábil, a teor do que dispõem os artigos 146, do CTN c/c artigo 2º inciso VIII, da Lei nº 9.784/99 c/c artigos 9º, 10 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, determinando-se o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento;

- Solicita o reconhecimento da decadência/preclusão do direito de a Fiscalização questionar um ágio originado e passível de amortização desde o ano-calendário de 2008. Tanto se considerada a data de registro inicial da conta (01/04/2008) quanto a incorporação do investimento adquirido com ágio, ensejando assim sua amortização para fins fiscais (31/12/2008), tem-se a impossibilidade de questionamento dessas despesas após 31/12/2013;

- Ainda em sede de preliminar, no que diz respeito à amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, entende que o lançamento deve ser repelido pelo simples fato de que tais valores já foram devidamente amortizados e deduzidos para fins fiscais nos anos-calendários de 2008 e 2009, sem qualquer tipo de questionamento por parte da Fiscalização, de forma que o pontual questionamento apenas no ano de 2010 se mostra contraditório;

- No mérito requer o provimento integral ao recurso voluntário, com o cancelamento da infração relativa à falta de adição de dividendos no valor de R\$ 5.339.000,00, por ser inquestionável a correção do procedimento adotado, conforme sobejamente demonstrado em sua peça impugnatória e reiterado neste recurso;

- Relativamente à infração de exclusão do benefício de amortização acelerada incentivada de licenciamento de software, no valor de R\$ 5.661.061,07, afirma que o mero equívoco na instrumentalização de obrigações acessórias não pode ser interpretado como fato

Fl. 15 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

gerador de tributo, com suporte em presunção pela autoridade fiscal à luz dos princípios da legalidade e da verdade material;

- Quanto à exclusão de montante a título de amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura, no valor de R\$ 79.979.200,00, alega que o Termo de Verificação Fiscal e os autos de infração descreveram os fatos atendo-se à alegada constatação de equívoco na contabilização do ágio e ausência de incorporação da empresa adquirida com os supostos "reais adquirentes". Apesar disso, atendeu a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ e CSLL. Afirma que se trata de investimento adquirido junto a partes independentes e não-relacionadas, em que houve a correspondente tributação dos ganhos de capital auferidos pelos vendedores e devido cumprimento dos demais requisitos formais exigidos pela legislação então aplicável. Acrescenta que existiam diversos propósitos negociais para que referida compra se desse por meio de uma sociedade holding brasileira, dentre elas a necessidade de realização de uma Oferta Pública de Aquisição - OPA aos acionistas minoritários da empresa adquirida, nos termos do artigo 254-A da Lei das Sociedades por Ações ("LSA") e da Instrução Normativa CVM n.º 361, de 05.03.2002 ("ICVM 361/02");

- Com relação à infração de exclusão de montante a título de capitalização de contrato de arrendamento mercantil (leasing) no valor de R\$ 1.029.669,07, o próprio acórdão recorrido reconheceu que *"foi justificado e comprovado que o valor de R\$ 1.209.669,87 refere-se a despesa de contrato de Leasing"*, concluindo que *"realmente trata-se de um erro quanto a forma de contabilização"*, motivo pelo qual, não pode a fiscalização se pautar em mero descumprimento de obrigação acessória para glosar a despesa, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

O recurso voluntário foi conhecido por ocasião da conversão do julgamento em diligência na Resolução n.º 1301-000.433. Por oportuno, reproduzo excerto do voto condutor dessa decisão em relação ao objeto da diligência:

A fiscalização identificou na Escrituração Contábil Digital ECD da contribuinte o registro contábil dos dividendos propostos ou a pagar, no valor de R\$ 5.339.000,00. O lançamento foi efetuado a débito da conta de resultado 5002010002 Despesas Transferidas e a crédito da conta de passivo 21600100001 Dividendos Propostos ou a Pagar.

Considerando que os dividendos devem ser contabilizados a débito de patrimônio líquido, durante a ação fiscal a contribuinte foi intimada a justificar o motivo pelo qual o lançamento foi efetuado a débito da conta 5002010002 - Despesas Transferidas. Na resposta apresentada a Recorrente informou referida conta seria transitória de transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido, e que o lançamento realizado não afetou ou reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para justificar suas alegações, compara o lançamento efetuado em sua contabilidade com o lançamento realizado de acordo com as melhores práticas contábeis e conclui que nos dois casos o resultado do exercício não seria alterado.

A fiscalização considerou improcedente a afirmativa da contribuinte de que o lançamento não teria afetado o resultado, visto ser a conta de código 5002010002 - Despesas Transferidas uma conta analítica do grupo de contas sintéticas OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, e que de acordo com o Demonstrativo do Resultado do Exercício de 2010, esta conta sintética possui saldo devedor antes do encerramento no valor de R\$ 81.815.272,73.

Fl. 16 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

Aduziu que se o lançamento dos dividendos, no valor de R\$ 5.339.000,00, não tivesse sido efetuado, o saldo final da conta transitória 5002010002 Despesas Transferidas, no valor credor de R\$ 306.649.413,52, teria seu saldo majorado em R\$ 5.339.000,00 e, conseqüentemente, o saldo devedor da conta sintética OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS seria diminuído e resultado do exercício antes do IRPJ e CSLL aumentado nesse mesmo valor. Com relação ao exemplo apresentado, afirmou que o mesmo apenas demonstra que o patrimônio líquido não seria alterado se os dividendos fossem debitados do patrimônio líquido e creditados na conta de passivo 21600100001 - Dividendos Propostos ou a Pagar.

Com fundamento nos arts. 247, 249, inciso I e 274 do RIR/99 e art. 201 da Lei nº 6.404/76, a fiscalização constatou que os dividendos pagos foram indevidamente contabilizados como despesa e os adicionou para efeitos de apuração do lucro real.

No julgamento em primeira instância a 3ª Turma da DRJ/RPO entendeu correta a adição ao lucro real das despesas de dividendos a pagar que implicaram redução indevida do lucro líquido do período e manteve o lançamento efetuado pela fiscalização.

No recurso voluntário apresentado a Recorrente repete os argumentos efetuados na impugnação e alega que, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, o resultado do período não foi impactado com o montante a título de despesa de dividendos propostos. Pretende comprovar suas alegações com o Laudo de Constatação de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação, elaborado pela PricewaterhouseCoopers, datado de 15/06/2016, e anexado ao recurso apresentado em 16/06/2016. Alega que a conclusão do laudo apenas reflete as informações prestadas pela Recorrente em sua escrituração contábil digital, Demonstrativo de Resultado do Exercício DRE (doc. 8 da impugnação) e suas Demonstrações Financeiras auditadas (doc. 5 da impugnação). No recurso a Recorrente transcreve trecho do laudo onde consta que, de acordo com a DMPL Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido, a constituição da obrigação de R\$ 5.339 mil foi deduzida do montante do lucro líquido do exercício totalmente tributado conforme a DIPJ. Afirma o laudo que se o valor dos dividendos estivesse registrado em conta contábil incluída no Lucro Líquido do exercício, o valor líquido a ser incluído na DMPL seria R\$ 47.623 mil e dessa forma não comportaria nova redução do patrimônio líquido, visto que a obrigação de pagar dividendos já estaria constituída em contrapartida das despesas do exercício.

Prossegue ainda a Recorrente que, de acordo com o laudo elaborado pela PwC, as contas dos grupos "4 Contas transitórias por centros de custo" e "5 Contas transitórias" existem com finalidades gerenciais e organizacionais, não fazendo parte do lucro líquido da empresa. Afirma que no caso do grupo 5 eventualmente registram lançamentos, porém ao final do período, são realocados para suas devidas e correspondentes contas contábeis, tendo sido meramente um demonstrativo temporário do lançamento. Ao final o laudo conclui que o somatório dos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo, ou seja, não influenciam o resultado, de forma que a conta que recebeu, transitoriamente, o lançamento de dividendos, compõe um grupo de contas cujo saldo não produz efeitos no resultado do exercício.

Afirma ainda a Recorrente, que o próprio "Balancete antes do encerramento Grupo de Conta Sintética" anexo ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra que a conta contábil 5002010002 - Despesas Transferidas, pertencente ao grupo 5, não está compreendida na conta contábil 03010201070200000000 - Outras Despesas Operacionais, esta última pertencente ao grupo 3. De acordo com a Recorrente, tratam-se de contas distintas constantes do mesmo balancete e não do "Razão Analítico" da conta contábil 03010201070200000000 - Outras Despesas Operacionais, até porque são lançamentos pertencentes a grupos diferentes da contabilidade da Recorrente, sendo certo que, as contas pertencentes aos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo/zero, não impactando no resultado do exercício.

Fl. 17 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

De início, vale ressaltar que o "Laudo de Constatação de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação" a que a contribuinte se refere, somente foi trazido aos autos em grau de recurso, sem qualquer justificativa para sua apresentação extemporânea, que somente seria permitida nas hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

[...]

Assim, teria precluído o direito da Recorrente em trazer novos documentos aos autos e o mencionado laudo não teria valor probatório, entretanto, alega a Recorrente que a conclusão do laudo apenas reflete as informações por ela prestadas em sua escrituração contábil digital, Demonstrativo de Resultado do Exercício DRE (doc. 8 da impugnação) e suas Demonstrações Financeiras auditadas (doc. 5 da impugnação). Por este motivo, entendo que o laudo anexado às fls. 1.665 a 1.683 deve ser submetido à apreciação da autoridade autuante, com o objetivo de verificar se suas conclusões relativas aos dividendos propostos, são ou não contrárias aos registros efetuados pela Recorrente em sua escrituração contábil digital.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização:

- Analise o item "3.1 Dos Dividendos" do laudo (fls. 1.671 a 1.675), e verifique na escrituração contábil da contribuinte, se o somatório das contas dos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo, e, portanto, a conta transitória 5002010002 - Despesas Transferidas, que recebeu o lançamento a débito dos dividendos propostos a pagar no valor de R\$ 5.339.000,00, não produziu efeitos no resultado do exercício;
- Seja dada ciência à contribuinte do relatório fiscal da diligência, reabrindo-lhe o prazo de 30 dias para manifestação, nos termos do parágrafo único do art 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Os autos retornaram à unidade de origem e a autoridade fiscal incumbida da realização de diligência produziu o relatório de "Informação Fiscal" de fls. 1764-1767, concluindo, em síntese que:

[...] as contas de início '4' possuíam, antes do encerramento do exercício do ano de 2010, um total devedor de R\$ 1.572.662.555,52, enquanto as contas de início '5' totalizaram R\$ 1.572.662.555,52, com saldo credor. Assim, se pode afirmar que a soma dos saldos de início '4' e '5' anulam-se, de forma agregada, no encerramento do exercício.

Quanto à afirmativa de que, pelo fato da soma dos saldos credores e devedores, das contas de início '4' e '5' serem do mesmo montante, isso não afetou o resultado do exercício, esse Auditor-Fiscal não concorda, conforme o item seguinte.

[...]

O lançamento que gerou o lançamento de ofício foi o de dividendos propostos, lançados a crédito em conta de passivo (conta 2160100001 - DIVIDENDOS PROPOSTOS OU A PAGAR), contra DESPESAS TRANSFERIDAS, conta de início 5 (5002010002). [...]

Assim, a diligenciada não poderia ter creditado em conta de passivo os dividendos propostos ou a pagar, contra conta de despesas transferidas, que compõe as contas de resultado. O lançamento foi efetuado antes do encerramento do exercício. O correto seria efetuar inicialmente o encerramento do exercício, e após apurado o resultado do exercício, e transferir para conta de lucros acumulados, por exemplo, que faz parte de o patrimônio líquido, efetuar o lançamento a débito de patrimônio líquido e crédito de passivo. Tendo sido intimado, quando do curso da fiscalização a demonstrar que o lançamento, que contraria o art. 201 Lei das S/A, tinha o seu efeito anulado, tentou demonstrar que, pelo fato de as contas de início 4 e 5 terem sido anuladas quando do

Fl. 18 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

encerramento do exercício, de maneira agregada, o lançamento apontado pela fiscalização teria seus efeitos anulados. Essa afirmação não é verdadeira, no entendimento deste Auditor-Fiscal.

Intimada a se manifestar sobre as conclusões da autoridade fiscal, a Recorrente apresentou o expediente de fls. 1783-1791, aduzindo que:

5. Não se trata de mera alegação da Recorrente. Além das demonstrações financeiras juntadas aos autos pela Recorrente, que corroboram todos os argumentos de defesa, foi apresentado laudo técnico (fls. 1.665/1.683) pela PricewaterhouseCoopers (“PwC”), renomada firma de auditoria independente, que concluiu categoricamente que **“o lançamento correspondente aos dividendos propostos em contas transitórias não afetou o lucro tributável do período tendo em vista que os valores de tais contas se anularam”**.

6. Pela leitura da breve manifestação do i. Auditor Fiscal não se vislumbra qualquer razão que contraponha a análise e as conclusões do laudo em questão [...]

8. Cumpre esclarecer, mais uma vez, que o valor de R\$ 5.339.000,00 se refere a dividendos mínimos obrigatórios, cujo suporte legal se encontra no artigo 202, da Lei nº 6.404/76, como já demonstrado pela Recorrente.

9. Pois bem. Conforme determina a norma contábil, os dividendos propostos a serem pagos que estão fundamentados em obrigação estatutária (**dividendo mínimo obrigatório**) são registrados a crédito no Passivo Circulante e a débito de Patrimônio Líquido. Apenas os dividendos propostos pela administração excedentes a esse mínimo obrigatório devem ser registrados com débito a Lucros ou Prejuízos Acumulados, mas a crédito de conta especial do Patrimônio Líquido¹.

[...]

12. A Fiscalização, então, afirma que **“Foi efetuada busca na contabilidade da fiscalizada de lançamento no valor de R\$ 5.339.000,00 que pudesse anular o efeito do valor indevidamente classificado como despesa e não foi encontrado qualquer outro lançamento na contabilidade além do objeto de questionamento deste Auditor Fiscal”**.

13. Tal afirmação absolutamente equivocada foi inteiramente acolhida no v. Acórdão recorrido indo de encontro às conclusões do laudo técnico apresentado.

14. O laudo da PwC inicia a sua fundamentação com suporte em Demonstração Financeira da Recorrente auditada por empresa independente, na qual se constata o lucro líquido do exercício confirmado pela própria Autoridade Fiscal e mencionado no v. Acórdão recorrido de R\$ 52.963.786,24. [...]

15. Como pode ser facilmente constatado pela análise da Demonstração de Resultado do Exercício da empresa acima, o lucro líquido (prejuízo) antes da tributação do Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é de R\$ 77.442 mil, sendo esta a base contábil para o cálculo dos tributos.

16. Após a incidência dos tributos, verifica-se que o **lucro líquido** do exercício foi de R\$ 52.962 mil, pelo que o laudo técnico do PwC inferiu que se constatam somente duas deduções: (a) a da contribuição social – R\$ 6.480 mil e (b) a do imposto de renda – R\$ 18.000 mil, destacando-se que houve uma diferença de R\$ 1 mil a maior na DIPJ relativa a arredondamento, não sendo considerada relevante).

17. Não há nada que indique, diante destas evidências, que o montante correspondente aos R\$ 5.339.000,00 causou redução desta base. Vejamos.

18. Como já sobejamente demonstrado pela Recorrente, é clarividente que, pelas mesmas Demonstrações Financeiras, é possível concluir que o referido resultado do período – lucro líquido de R\$ 52.963.786,24 – foi transferido para o Patrimônio

¹ Manual de Contabilidade Societária/Eliseu Martins [et. al.] – 2 ed. – São Paulo: Atlas 2013 – Seção 22.5.11 – pg. 429.

Fl. 19 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

Líquido em perfeita consonância com o procedimento contábil aplicável, a teor dos lançamentos constantes na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (“DMPL”), a saber: [...]

19. Com efeito, a mesma DMPL auditada referente ao ano-calendário de 2010 aponta a um só tempo e em linhas distintas, para o lançamento a título de (i) lucro líquido do exercício de R\$ 52.963.786,24, e de (ii) dividendos mínimos obrigatórios de R\$ 5.339.000,00.

20. Ainda de acordo com as informações corroboradas no laudo técnico da PwC, a DIPJ exercício 2011 (ano-calendário 2010) informa os mesmos montantes de lucro líquido do exercício acima destacado e de Lucro antes do IRPJ e da CSLL, indicados nas Demonstrações Financeiras, [...]

21. Diante da realidade dos fatos espelhada nos lançamentos contábeis efetuados, o laudo técnico não deixa margem para dúvidas ao esclarecer que *“se o valor de Dividendos estivesse registrado em conta contábil incluída no Lucro Líquido do exercício, o valor líquido a ser incluído na DMPL seria R\$ 47.623 mil e dessa forma não comportaria nova redução do Patrimônio Líquido, visto que a obrigação de pagar dividendos já estaria constituída em contrapartida das despesas do exercício”*.

22. Aduz, ainda, que *“Como pode ser constatado na DMPL, a obrigação de pagar dividendos foi constituída após o lucro líquido do exercício ser aportado ao patrimônio líquido do exercício ser aportado ao patrimônio líquido em referência, no valor de R\$ 52.962 mil, para a partir dessa inclusão, o montante de R\$ 5.339 mil ser destinado ao pagamento de dividendos”*.

23. Além disso, em análise detalhada do procedimento contábil adotado pela Recorrente, cuja equivocada interpretação da i. Autoridade Fiscal foi acolhida pelo v. Acórdão recorrido e segundo a qual teria havido ilegal falta de adição de dividendos ao lucro líquido do exercício (supostamente contabilizados como despesa), o irretocável laudo técnico da PwC esclarece:

[...]

24. Ora, a conclusão indicada pelo laudo parte de um exame analítico do balancete da empresa, com base no qual não há outra realidade a ser inferida que não o fato de que A CONTA 5002010002 compõe um grupo de contas cujo saldo **NÃO PRODUZ EFEITOS NO RESULTADO DO EXERCÍCIO!**

25. Portanto, conclui-se que o valor de R\$ 5.339.000,00 não foi registrado como despesas para fins de redução do resultado final do exercício, não havendo qualquer impacto na base tributável!

26. Ademais, pela leitura da DMPL, verifica-se que o valor de Dividendos Mínimos Obrigatórios impactou a débito o patrimônio líquido da Recorrente, logo, **não poderia ter impactado as contas de resultado**.

Em seguida, os autos retornaram ao CARF e foram submetidos a novo sorteio em razão de a então conselheira aelatora da Resolução em comento não mais compor os quadros de conselheiros do CARF, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso voluntário já foi conhecido por ocasião de sua conversão em diligência. De toda forma, ratifico seu conhecimento em razão de ser tempestivo e assinado por procuradores devidamente habilitados.

2 DA NOVA PROPOSTA DE DILIGÊNCIA

2.1 DAS EXCLUSÕES A TÍTULO DE ESTORNO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING

Na sessão de julgamento apresentei integralmente minha proposta de voto quanto às preliminares e o mérito do recurso voluntário.

Contudo, durante os debates, a partir dos valiosos argumentos do ilustre Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa em seu voto vista, curvei-me ao seu entendimento da necessidade de nova realização de diligência, dessa feita, muito pontual em relação às exclusões a título de estorno de capitalização de leasing.

Recapitulo o meu voto apresentado sobre o tema, sem, contudo, concluir pelo desfecho do julgamento, adotando as razões apresentadas pelo Conselheiro Ricardo Antonio Carvalho Barbosa para realização de nova diligência.

A Recorrente alega que o próprio acórdão atacado confirma que restou comprovado, na impugnação, que o valor de R\$ 1.029.669,87 se refere a despesas de contrato de leasing e que os lançamentos foram mantidos por um erro quanto a forma de contabilização. Aduz que em uma completa inversão de valores, a autoridade fiscal afastou-se do dever de averiguar a realidade dos fatos para consagrar a suposta prevalência da forma sobre o conteúdo e que, em afronta aos princípios da legalidade, da verdade material e da segurança jurídica.

Afirma a Recorrente ter firmado contrato de arrendamento mercantil financeiro com a Unibanco Leasing S.A - Arrendamento Mercantil de bem descrito como "Sistema de Transporte e Manipulação de Fardos e Transportes de Pallets", conforme documento juntado às fls. 1.066 a 1.073. Por se tratar de leasing financeiro, com o advento da Lei nº 11.638/07, que alterou o art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, os bens para os quais a companhia detiver os benefícios, riscos e o controle, mesmo não possuindo a propriedade deles devem ser classificados no ativo imobilizado. Assim, para fins contábeis (contabilidade societária) efetuou os lançamentos referentes ao leasing financeiro a débito do ativo imobilizado e a crédito no passivo exigível, porém, para fins fiscais (contabilidade fiscal) efetuou a exclusão da despesa do leasing no montante referente ao valor residual garantido - VRG de R\$ 1.029.669,87.

Ainda de acordo com a Recorrente, o valor total pago de R\$ 1.258.731,73 (fls. 1.065) é composto das seguintes parcelas:

- (i) R\$ 1.029.669,87 a título de VRG (conta contábil 1190300099);

Fl. 21 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

(ii) R\$ 229.061,86, composto por montantes de leasing a pagar e contribuições (COFINS e PIS) incidentes sobre a operação (contas contábeis 2129900018 - 1130300044 e 1130300043), conforme previsto na cláusula 7.2 do contrato de leasing financeiro.

Dessa forma, entende a Recorrente que o mero descumprimento de obrigação acessória não é motivo para a fiscalização efetuar a glosa da despesa a título de valor residual garantido, no montante de R\$ 1.029.669,87, devidamente excluída da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

Para a solução da lide, faz-se necessária a análise da legislação relativa às novas regras contábeis, introduzidas pelas Leis n.º 11.638/2007 e Lei n.º 11.941/2009. Veja o que dispõe o art. 1º da Lei n.º 11.638/2007, que alterou o art. 179 da Lei n.º 6.404/72, na parte relativa ao leasing:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n.º 11.638/2007)

[...]"

Em busca da neutralidade dos efeitos tributários decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios instituídos pela Lei n.º 11.638/2007, até a normatização definitiva da integração entre a legislação tributária e os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade², foi instituído o Regime Tributário de Transição - RTT, por meio do art. 15 da Lei n.º 11.941/2009:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

² O que somente veio a ocorrer com o advento da Lei n.º 12.973/2014.

Fl. 22 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Com o objetivo de regulamentar o Regime Tributário de Transição - RTT é que foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição - FCONT, por meio da Instrução Normativa RFB n.º 949/2009:

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

~~§ 4º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, fica dispensada a elaboração do FCONT.~~

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.139, de 28 de março de 2011)

Art. 9º O FCONT deverá ser apresentado em meio digital até às 24 (vinte e quatro) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no dia 15 de outubro de 2009, no sítio da Secretaria da

Fl. 23 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

Parágrafo único. Para a apresentação do FCONT é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido.

Com a adoção das novas regras contábeis internacionais e buscando a neutralidade fiscal desses novos métodos, foi introduzido pela Lei n.º 11.941/09, o Regime Tributário de Transição - RTT, o qual foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 949/09. Essa Instrução Normativa, vigente à época dos fatos geradores, instituiu o FCONT - Controle Fiscal Contábil de Transição, que era uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, e necessários à reversão dos efeitos fiscais decorrentes dos novos critérios contábeis, de forma que, da junção entre a ECD e o FCONT, teria o Fisco à sua disposição o registro do lucro líquido conforme os critérios contábeis vigentes até 31/12/2007. A adoção do FCONT fez-se necessária à realização dos ajustes e, de acordo com a Instrução Normativa RFB n.º 949/09, não poderia ser substituído por quaisquer outros controles ou meios de cálculo.

O fundamento de legalidade que daria suporte à referida Instrução Normativa é o art. 24 da Lei n.º 11.941/2009, *verbis*:

Art. 24. Nas hipóteses de que tratam os arts. 20 e 21 desta Lei, o controle dos ajustes extracontábeis decorrentes da opção pelo RTT será definido em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Veja-se o que dispunha os arts. 3º, 7º e 8º da Instrução Normativa RFB n.º 949/09:

Art. 3º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.

§ 2º O ajuste específico no Lalur, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º.

[...]

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de

Fl. 24 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

~~§ 4º No caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, fica dispensada a elaboração do FCONT.~~

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1139, de 28 de março de 2011)

Conforme se observa, o inciso IV do art. 3º da IN RFB 949/2009 estabelece que os ajustes decorrentes de novos critérios contábeis devem ser registrados exclusivamente no Lalur, ou seja, não devem ser feitos ajustes na escrituração comercial, porém, para que sejam permitidos esses ajustes no Lalur, o § 1º do mesmo artigo exige a manutenção do FCONT. Importante ressaltar ainda, que de acordo como § 1º do art. 8, da Instrução Normativa RFB n.º 949/09, o FCONT não pode ser substituído por qualquer outro meio de controle ou memória de cálculo.

Pois bem, entendo que a ausência de registro no FCONT, por si só, não é passível de ensejar a tributação, pois não se extrai do citado artigo 24 da Lei n.º 11.941/2009³, base legal para edição e fundamento de validade da IN RFB 949/2009, tal consequência.

Veja-se que quando o legislador quis que eventual não evidenciação ou alteração de critério contábil tivesse efeito imediato na apuração da base de cálculo do IRPJ, o fez de forma explícita, como, por exemplo, conta no § 3º do art. 13 da Lei n.º 12.973/2014 no que diz respeito aos controles em subcontas dos ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo:

Avaliação a Valor Justo

Subseção I

³ Art. 24. Nas hipóteses de que tratam os arts. 20 e 21 desta Lei, o controle dos ajustes extracontábeis decorrentes da opção pelo RTT será definido em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Fl. 25 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Ganho

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. (Vigência)

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º **Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.** [grifo nosso]

[...]

Conforme já abordado, adoto as razões apresentadas pelo Conselheiro Ricardo Barbosa para conversão do julgamento em diligência, nos termos, resumidamente transcritos a seguir.

Em que pese a conclusão de que a ausência de registro no FCONT, por si só, não é passível de ensejar a tributação, considero necessário investigar se as provas que constam no processo dão lastro para conclusão de que o procedimento adotado pela empresa não causou prejuízos ao fisco.

Nesse aspecto, gostaria de inicialmente lembrar as principais diferenças provocadas pela nova contabilidade, a partir da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, com relação às normas anteriores, no que concerne ao contrato de arrendamento mercantil (*leasing*):

De forma resumida, têm-se os seguintes efeitos na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido provocados por um contrato de arrendamento mercantil, durante o período de sua vigência:

- **Antiga contabilidade** - despesa relacionada à contraprestação de arrendamento mercantil (que pode envolver um valor residual garantido – VRG⁴). Uma despesa decorrente da depreciação somente pode ocorrer ao final do contrato e se o bem foi adquirido;
- **Nova contabilidade** – despesa relacionada à depreciação do bem objeto de arrendamento, registrado no ativo da empresa, e despesa financeira (juros).

Os lançamentos contábeis que ocorrem durante a vigência do contrato podem resumidamente ser representados da seguinte forma:

⁴ **Valor Residual Garantido:** Corresponde ao mínimo que será recebido pela Arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, na eventual hipótese de devolução do bem. O pagamento do VRG poderá ocorrer no início do contrato, durante o vencimento das contraprestações de arrendamento, ou no seu final. O pagamento do valor residual garantido não caracteriza o exercício da opção de compra.

Fl. 26 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15563.720072/2015-63

Antiga contabilidade:

Pagamento das Prestações:

D - Despesa de Arrendamento Mercantil (CR)

C - Caixa/Bancos

Nova Contabilidade:

D - Equipamentos

D - Juros a Apropriar

C - Arrendamento Mercantil Financeiro a Pagar

Pagamento das Prestações e Valor Residual:

D - Arrendamento Mercantil Financeiro a Pagar

C - Caixa/Bancos

Apropriação da Despesa Financeira

D - Despesa Financeira (CR)

C - Juros a Apropriar

Depreciação:

D - Despesa de Depreciação (CR)

C - Depreciação Acumulada

O ajuste estabelecido pela legislação tributária para fins do Regime Tributário de Transição – RTT, pode ser representado pela seguinte fórmula:

$$\bullet \text{Ajuste do RTT} = (\text{Vr. Despesa de Depreciação} + \text{Vr. Despesa Financeira}) - (\text{Vr. Contraprestação Arrendamento Mercantil})$$

O resultado em cada período pode ser positivo ou negativo, variando de acordo com o prazo do contrato e a vida útil do bem para fins de depreciação. Assim, não necessariamente o ajuste implica num benefício para empresa (em termos de redução do lucro real), por isso que é obrigatório, e não opcional, para fins do RTT.

Não se trata de um ajuste tão simples, daí ter sido instituída um livro fiscal específico para esse fim, no caso o “Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT”.

Com efeito, no presente caso, não tendo o contribuinte procedido de acordo com a legislação tributária, que expressamente determinava a apuração do ajuste do RTT no FCONT”, caberia, em decorrência da infração cometida, para comprovar que não causou prejuízos à Fazenda Pública, ter indicado os seguintes registros no Lalur:

- as exclusões relacionadas ao pagamento das contraprestações de arrendamento mercantil;
- as adições relativas à despesa de depreciação do bem objeto de arrendamento; e
- as adições relativas à despesa financeira (se consideradas contabilmente quando do registro do bem arrendado).

Fl. 27 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Todas as operações são necessárias. Assim, caso só tenha procedido com relação ao valor da contraprestação (exclusão no Lalur), se beneficiou em duplicidade, pois na sua contabilidade foram geradas despesas em decorrência da depreciação e dos juros.

Essa é a questão que precisa estar devidamente comprovada no presente processo.

Na decisão da DRJ consta o seguinte (destaque acrescido):

Quanto a essa matéria entendo que foi justificado e comprovado que o valor de R\$ 1.209.669,87 refere-se a despesa de contrato de Leasing (fl. 1065 e seguintes) que, segundo a Fiscalização, deveria ter sido contabilizado na forma de "ajuste RTT" ao invés de exclusão no Lalur.

A meu ver, realmente trata-se de um erro quanto à forma de contabilização, mas que todavia não pode ser superado nesta instância administrativa haja vista que a Instrução Normativa RFB 949/2009, por seu artigo 8º, §1º, é taxativa quanto a obrigatoriedade do FCONT para esses ajustes vejamos:

Note-se que a decisão da autoridade *a quo* é apenas genérica, afirmando que a análise da forma de contabilização não pode ser superada em sede de julgamento de primeira instância, que é vinculada às normas expedidas pela RFB (art. 6º, inciso V, da Portaria RFB n.º 341, de 2011). Presumo que, por essa razão não aprofundou a análise sobre os necessários ajustes que deveriam ter sido feitos pelo contribuinte, para anular as despesas de depreciação geradas pelo bem ativado (*leasing* financeiro – nova contabilidade).

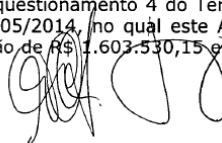
Vejamos, agora, o conteúdo de outras peças que compõem o processo:

Termo de Verificação Fiscal: fls. 462 (destaque em amarelo acrescido)

II.2.c – EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – ESTORNO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 4 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar, em relação a adição de R\$ 1.603.530,15 e exclu-

itizada administrativamente



são de R\$ 2.633.200,02 matriz legal de tal adição e exclusão (tendo a exclusão superado a adição em R\$ 1.029.669,87), e apresentar documentação comprobatória da operação que deu causa a tal escrituração, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada, datada de 16/06/2014, foi:

" valor de R\$ 1.029.669,87, foi o efeito líquido da conta 1320200997 referente leasing que foi capitalizado "

XXXXXXXXXXXXXX

Fl. 28 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Este Auditor Fiscal não acatou a justificativa da fiscalizada. Não vejo amparo legal em nenhum dos casos previstos de exclusão previstos no art. 250 do RIR/99, mais uma vez transcrito:

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

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

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

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprovatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Não houve o valor de R\$ 1.029.669,07 levado a crédito de conta de resultado o (o que poderia buscar enquadramento no inciso II do art. 250 do RIR/99). Caso a fiscalizada quisesse fazer possíveis ajustes em sua contabilidade segundo os critérios vigentes até 31/12/2007 (uma vez que gastos com leasing, ativados segundo as novas normas contábeis, podiam pelas regras vigentes até 31/12/2007 serem contabilizados como despesa). Se esta era a pretensão da fiscalizada, deveria tê-lo feito através de ajustes no RTT através do FCONT. Citando mais uma vez o PN CST nº 96/1998 e § 1º do art. 8º da IN RFB nº 949/2009, não se pode utilizar o Lalur ou qualquer outro mecanismo de controle para fazer tais ajustes.

Foi lavrada assim a infração EXCLUSÕES INDEVIDAS – ESTORNO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING, no valor de R\$ 1.029.669,87, ano de 2010.

O responsável pelo lançamento baseou-se, portanto, nas disposições contidas na Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009 (o que era o esperado, dado que é vinculado aos atos normativos expedidos pela Receita Federal).

Recurso Voluntário: Fls. 1.619/1.620 (destaque em amarelo acrescido)

Assim, a Recorrente, **para fins de reporte contábil (contabilidade societária) efetuou os lançamentos referentes ao leasing financeiro a débito no seu Ativo Imobilizado e a crédito no Passivo Exigível, mas para fins do correto tratamento fiscal (contabilidade fiscal), efetuou a exclusão da despesa do leasing (capitalizado apenas para fins contábeis), mais especificamente, do montante referente ao Valor Residual Garantido ("VRG"), no valor de R\$ 1.029.669,87.**

Cabe repisar nesta via recursal que o valor total pago pela Recorrente de R\$ 1.258.731,73 (**doc. 12 da Impugnação** – fls. 1.065/1.080) é composto das seguintes parcelas:

- (i) **R\$ 1.029.669,87**, a título de VRG (conta contábil 1190300099);
- (ii) **R\$ 229.061,86**, composto por montantes de leasing a pagar e

Fl. 29 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

contribuições (PIS/COFINS) incidentes sobre a operação (contas contábeis 2129900018 - 1130300044 - 1130300043 - 1130300044 - 1130300043). Esses pagamentos decorrem da previsão constante na Cláusula 7.2.³² do contrato de leasing financeiro firmado.

Diante do acima exposto, também nesse ponto deve ser reformado o v. Acórdão recorrido, diante da conclusão de que os procedimentos contábil e fiscal adotados pela Recorrente estão de acordo com a substância do negócio jurídico praticado, bem como em consonância com o tratamento fiscal decorrente da neutralidade dos efeitos fiscais das novas normas contábeis advindas da Lei nº 11.638/07 pelo RTT instituído pela Lei nº 11.941/09, não cabendo à Autoridade Fiscal se pautar em mero descumprimento de obrigação acessória para efetuar a glosa de despesa a título de VGR, no valor de R\$ 1.029.669,87, devidamente excluída da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

Como se pode observar, a Recorrente não fez qualquer referência aos demais ajustes que obrigatoriamente deveriam ter sido feitos no Lalur, no que se refere à despesa de depreciação gerada pelo bem objeto de arrendamento e a despesa de juros.

Não consegui identificar nos autos qualquer documento comprovando tal procedimento.

Com efeito, tendo em vista que foi o próprio contribuinte que agiu de forma irregular, não efetuando os devidos ajustes no FCONT, caberia a ele provar que, mesmo nesta hipótese, não teria causado prejuízo ao fisco. O ônus da prova na presente situação é da parte interessada, uma vez que não cumpriu a obrigação acessória, nos termos da legislação tributária vigente.

Caso tivesse efetuado os ajustes no FCONT, caberia ao Fisco demonstrar a imprestabilidade dos registros, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, somente se tiver devidamente comprovado nos autos que o procedimento adotado pela empresa não gerou prejuízos tributários à Fazenda Pública, é que se pode acolher a tese da defendente.

Em resumo, concluo que a falta de preenchimento do FCONT pode ser escusável, mas desde que não tenha gerado prejuízos ao Fisco.

No presente caso, os elementos de prova não permitem que se chegue a essa conclusão. Não consegui identificar nos autos as necessárias adições que deveriam ter sido feitas pela pessoa jurídica, em decorrência da despesa de depreciação gerada pelo bem arrendado e das despesas de juros. Como o contribuinte não comprovou os demais ajustes, a presente decisão, a partir das peças que compõem o processo, pode estar legitimando o reconhecimento em duplicidade (via contraprestação e via despesas de depreciação e financeira).

A atividade probatória compreende a contextualização de elementos relevantes relacionados à lide, e não a mera anexação de um conjunto de documentos ao processo. Os elementos de prova precisam estar devidamente identificados e relacionados com os fatos narrados no processo.

Fl. 30 da Resolução n.º 1301-000.781 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720072/2015-63

Por tais motivos, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência, nos termos a seguir expostos.

3 CONCLUSÃO

Por essas razões, voto por converter o julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscal designada para sua realização:

(i) intime o contribuinte a apresentar todos os registros contábeis e os ajustes efetuados no Lalur relacionados ao bem objeto de arrendamento mercantil, de forma que se possa identificar se a falta de preenchimento do FCONT não ocasionou prejuízos para Fazenda Pública, conforme a defesa alega na peça recursal;

(ii) ao final, **elabore Relatório de Diligência**⁵ com as informações ora solicitadas.

Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido.

Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

Ao final, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011).

Após o cumprimento dos procedimentos ora requeridos, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

⁵ Decreto n.º 7.574, de 2011:

Art. 36. [...]

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.