



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

**Processo n°** 16327.720361/2012-75  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.444 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2017  
**Matéria** IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO  
**Recorrentes** CHARTIS SEGUROS BRASIL S/A (nova denominação de AIG Brasil Cia de Seguros)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. REALIZAÇÃO DE RESERVA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Decai em cinco anos o direito do Fisco de constituir o crédito tributário relacionado a tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação como o IRPJ e a CSLL. Este prazo deverá ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando as despesas são contabilmente apropriadas. Já quanto à reserva de avaliação, o prazo decadencial será iniciado quando a realização da reserva se tornar compulsória.

NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Os argumentos e fundamentos utilizados no Relatório Fiscal servem, tão somente, para fundamentar o motivo que levou a fiscalização a lavratura do auto de infração. Assim, não há que se falar em cerceamento ao direito de ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, pois é justamente através desta fundamentação apresentada no Relatório Fiscal que lhe é permitido e garantido usufruir de tal direito com máxima eficiência.

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

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIOS LÍQUIDOS DE PERÍODOS ANTERIORES. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. REGIME DE COMPETÊNCIA DESOBEDECIDO.

A cada fechamento de exercício fiscal, o contribuinte possui a faculdade de, atendida a legislação, propor o pagamento de JCP para seus acionistas em assembleia e, deliberado o pagamento, lançar a respectiva obrigação de

pagamento, materializando-se a despesa, que será dedutível, na forma da legislação. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas aquelas referentes ao próprio ano-calendário. O pagamento de valores com base em exercícios anteriores não gera uma despesa do próprio exercício e, desta forma, ainda que tenha sido efetuado o pagamento de fato, tais valores não são dedutíveis.

**IRPJ. CSLL. DESPESAS. COMPROVAÇÃO DEFICIENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA DESOBEDECIDO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.**

A inexatidão quanto ao período de escrituração de despesa constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar redução indevida do lucro real, mormente quando se verifica já estar precluso o direito àquela dedução ou então quando o sujeito passivo não logrou comprovar que a referida despesa não havia sido aproveitada no exato período de apuração, ou mesmo em períodos anteriores ao de sua efetiva apropriação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009

**REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO. FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DA CSLL.**

A contrapartida da reavaliação de qualquer bem da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, inviabilizando tanto a tributação espontânea da reserva por parte do sujeito passivo, quanto à exigência fiscal justificada por adição a menor quando da tentativa de tributação antecipada.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

O crédito tributário referente a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INOCORRÊNCIA.**

A imputação da multa agravada só tem cabimento em situações nas quais o não atendimento à intimação se dá de forma propositada, com o intuito de causar embaraço ao procedimento fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte, durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que não se sustente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as arguições de decadência e de nulidade. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que votou por dar provimento parcial para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com juros sobre capital próprio.

Processo nº 16327.720361/2012-75  
Acórdão n.º **1402-002.444**

**S1-C4T2**  
Fl. 865

---

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

## Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 15-033794, da 2ª Turma da DRJ em Salvador (BA), transcrito abaixo, com as devidas atualizações:

Trata o processo em questão de 3 (três) Autos de Infração referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009, sendo o primeiro de Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, às fls. 228 a 233, no valor de R\$3.562.143,54 (três milhões, quinhentos e sessenta e dois mil, cento e quarenta e três reais e cinquenta e quatro centavos); o segundo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (os mesmos fatos geradores), às fls. 234 a 238, no valor de R\$2.034.904,23 (dois milhões, trinta e quatro mil, novecentos e quatro reais e vinte e três centavos); e o terceiro também de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (outros fatos geradores), às fls. 242 a 249, no valor de R\$1.229.658,73 (um milhão, duzentos e vinte e nove mil, seiscientos e cinquenta e oito reais e setenta e três centavos), todos acrescidos da multa de ofício, no percentual agravado de 112,50%, e de juros de mora.

O Auto de Infração de IRPJ, todo relativo ao ano-calendário de 2008, foi proveniente de:

1) Despesas não comprovadas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/1999.

2) Excesso de juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, considerado indedutível, não adicionado ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; e arts. 247, 249, inciso I, e 347 do RIR/1999.

O primeiro Auto de Infração de CSLL decorreu das mesmas matérias tratadas no Auto de Infração de IRPJ. O enquadramento legal aponta arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 1988, o primeiro com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, e o segundo com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; arts. 2º, 19 e 9º da Lei nº 9.249, de 1995, o último com as alterações dadas pelos arts. 78 e 88 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

O segundo Auto de Infração relativo à CSLL foi proveniente de:

1) Falta de adição à base de cálculo ajustada de provisões indedutíveis, no ano-calendário de 2008, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

2) Falta de adição à base de cálculo ajustada de reserva de reavaliação baixada diretamente em conta do patrimônio líquido, ou seja, não computada em conta de

resultado, no ano-calendário de 2008, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

3) Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, efetuada no ano-calendário de 2009, visto que em valor superior ao saldo existente, conforme demonstrativos de apuração e Termo de Verificação Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 252 a 275, a Autuante declara, em síntese, que:

### **1. Introdução**

- a ação fiscal foi aberta através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, com ciência em 28/12/2010. A pessoa jurídica tem como objeto principal as operações de seguros de danos e pessoas, conforme definido no art. 3º do seu Estatuto Social, estando obrigada a apurar seu resultado pelo lucro real. Apresentou sua DIPJ/2009, ano-calendário 2008, por estimativas mensais apuradas com base na receita bruta e acréscimos, à exceção dos períodos de janeiro e março, nos quais optou por balancetes de suspensão/redução, vindo a apurar um lucro real de R\$7.064.368,09 e base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 682.545,98;

### **2. Dos termos e atos processuais**

- em seguida, relaciona todos os termos e atos processuais, discriminando as datas de ciência, prazos, pedidos de prorrogação de prazos e as respectivas concessões, datas das respostas dadas pela Contribuinte, informando se houve ou não atendimento, integral ou parcial, quanto aos documentos e esclarecimentos solicitados, terminando por informar que a última intimação expedida (Termo de Intimação Fiscal nº 06), cientificada em 24/02/2012, para esclarecimentos adicionais, uma vez que não foram consideradas satisfatórias as informações e justificativas até então prestadas, não foi atendida até aquela data;

### **3. Despesas de Juros sobre o Capital Próprio - não observância do Princípio da Competência - excesso não adicionado na apuração do lucro real - Infração nº 01**

- no ano-calendário de 2008, a fiscalizada registrou despesas de Juros sobre Capital Próprio (JCP) no montante de R\$7.700.000,00, conforme linha 20 da ficha 06C (Demonstração do Resultado) da DIPJ/2009, operação esta contabilizada em 30/05/2008. Intimada a apresentar demonstrativo da base de cálculo dos JCP pagos/creditados em 2008, individualizados por beneficiário, assim como cópia do Livro Razão referente às contas contábeis utilizadas para cálculo e registro da despesa (conta "0362991001 Despesas de juros ao capital"), informou que os JCP contabilizados em 2008 se referem aos valores máximos dedutíveis dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, respeitando o maior dos limites entre lucros e acumulados mais reservas, conforme resumo do pretense valor máximo dedutível, extraído da planilha demonstrativa da base de cálculo:

JCP dedutível 2006	7.916.004,65
JCP dedutível 2007	4.778.809,94

JCP dedutível 2008	2.506.588,73
TOTAL	15.201.403,32

- os JCP dedutíveis em 30/05/2008 eram da ordem de R\$2.506.588,73, sendo os demais referentes a anos-calendário anteriores. Conforme atas sumárias de Assembleias Gerais Ordinárias (AGO) realizadas em 30/03/2007 (referente ao exercício encerrado em 31/12/2006) e em 31/03/2008 (referente ao exercício encerrado em 31/12/2007), não houve deliberações sobre JCP nestes períodos. Deliberação neste sentido ocorreu em AGO de 31/03/2009, referente ao exercício encerrado em 31/12/2008, que dispôs em seu item II:

*II - Ratificada a destinação e aplicação do lucro líquido da sociedade proposta nas Demonstrações Financeiras, sendo que o valor total de R\$ 3.923.802,03, adicionado ao valor de R\$ 3.625.135,11 referente à realização da Reserva de Reavaliação deverá ser aplicado da seguinte forma:*

(...)

(...)

*RS 2.611.177,31 para distribuição aos acionistas da sociedade na forma de juros sobre o capital próprio, conforme e nos termos da declaração feita pelo Conselho de Administração em 31 de maio de 2008.*

- a citada declaração do Conselho de Administração, em 31/05/2008, limitou-se a aprovar o pagamento de JCP, no montante bruto de R\$ 7.700.000,00, conforme Ata Sumária da Reunião, a seguir transcrita:

*Deliberação: Aprovado, nos termos da proposta da Diretoria Executiva, o pagamento de juros, a título de remuneração do capital próprio, conforme apurado no balancete levantado nesta data, no valor bruto total de R\$7.700.000,00, e de R\$0,07101494888 por ação. O pagamento dos referidos juros deverá ser efetuado em 13/06/2008, pelo valor líquido total de R\$6.255.153,93 e de R\$0,060362707por ação, já deduzido o IRFde 15%.*

- em consonância com as deliberações sociais, e compulsando as DIPJ dos anos-calendário 2006 e 2007, verifica-se que a Chartis não registrou quaisquer valores a título de JCP nestes períodos de apuração;

- a dedutibilidade dos JCP, pagos ou creditados aos sócios ou acionistas, segue o disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 9.430/96 (transcreve). Há que observar ainda o esclarecimento contido no art. 29 da IN SRF nº 93/97 (transcreve). Ou seja, o montante dos JCP, para efeito de sua dedutibilidade, não pode exceder a 50% do lucro líquido do período-base do pagamento ou crédito, antes da provisão para o IR e da dedução dos referidos juros; ou a 50% dos lucros acumulados em períodos anteriores (dos dois o maior). O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 13/96 (transcreve) esclarece sobre o limite relativo ao lucro líquido;

- além dessas duas condições, a dedutibilidade dos JCP deve ainda atender a outras condições previstas na IN/SRF nº 11/96 (transcreve os artigos 29 e 30): observar o regime de competência, ser pago/creditado individualizadamente a titular e ser contabilizado como despesa financeira. A IN SRF 41/98 (transcreve os arts. 1º e 4º) esclarece que se considera "creditado individualizadamente" o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito de sócio;

- neste sentido, a doutrina de Hiromi Higuchi aborda o tema nos seguintes termos: "*(...) a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. E diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento*";

- a observância do regime de competência para as Sociedades Anônimas está prevista no caput do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (transcreve). O art. 251 do RIR/99 (transcreve) dispõe sobre a necessidade de manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, com base nas quais será determinado o lucro líquido, conforme arts. 247 e 248 do RIR/99 (transcreve), que ainda definem a forma de apuração do lucro real. O §7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 prevê que o valor dos JCP poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76, sem prejuízo da incidência do Imposto de Renda na Fonte. Logo, a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, embora as duas figuras jurídicas não se confundam. O dividendo é a remuneração obrigatória para as S/A, enquanto os JCP foram criados como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real;

- o não pagamento dos dividendos obrigatórios, em função da situação financeira da empresa, possibilita seu pagamento em momento posterior, conforme §§4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. Nesse caso, em observância ao regime de competência, o valor dos dividendos deve ser registrado como reserva especial. Com relação aos JCP, inexistente na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a valores acumulados e/ou retroatividade ou mesmo previsão de pagá-los posteriormente, até porque representam uma faculdade da pessoa jurídica, exercida ou não pelos acionistas mediante disposição estatutária ou deliberação em assembléia. Logo, enquanto não houver ato jurídico que determine a obrigação de pagá-los, inexistente despesa.

- o cerne da questão reside na temporalidade deste ato. A Lei nº 6.404/76 (transcreve o art. 176, §3º) trata das demonstrações financeiras. As contas do exercício só têm existência jurídica após deliberação homologatória da assembléia dos acionistas, cabendo, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício. Permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados, além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica, contraria as normas legais vigentes.

- o art. 186 da Lei 6.404/76 permite ajustes de exercícios anteriores, quando decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou para de retificar um erro, o que não é caso. Ainda assim, os valores não transitam pelo resultado, não gerando receitas ou despesas, sendo lançados contra conta de Patrimônio Líquido. Logo, conclui-se que, para haver dedutibilidade das despesas de JCP, há que se materializar o fato gerador correspondente, ou seja, a deliberação social tomada no devido tempo, bem como sejam observadas as condições previstas na Lei nº 9.249/95, isto é, o pagamento ou crédito em favor dos sócios, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer aos limites previstos na lei;

- também não se pode invocar o decisum do STJ no REsp nº 1.086.752 a favor da dedução do JCP retroativa, posto que a questão como decidida por aquela Corte não se conforma com o caso presente, em especial quando o teor do voto dispõe que "*...os juros sobre capital próprio, de acordo com a Lei 9.249/95, apresentam-se como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao*

*contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados".*

- esse entendimento do STJ confirma a doutrina do jurista Edmar Oliveira Andrade Filho, no sentido de que só podem ser deduzidos os JCP se houver decisão de assembleia no tempo devido. Não pode uma assembléia decidir sobre exercícios findos, sob pena de "legislar" sobre período já aprovado por outra assembleia, desvirtuando a legislação societária. Recente jurisprudência do CARF corrobora nossa tese (transcreve ementa);

- no caso presente, não houve deliberação social sobre distribuição dos JCP nas demonstrações financeiras de 2006 e 2007, tampouco registro contábil de crédito nos períodos-base, ou seja, a empresa deduziu, em 2008, R\$7.700.000,00 de JCP, alegando que suportam tal dedução valores calculados retroativamente aos anos-calendário de 2006 e 2007, com base na TJLP e PL desses períodos, sem deliberação social tomada no devido tempo, nem contabilização do pagamento ou do crédito dos JCP aos sócios;

- desta forma, somente se pode reconhecer como dedutível a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2008, e nos limites legalmente estabelecidos, qual seja, o montante de R\$ 2.506.588,73, inferior aos R\$2.611.177,31 deliberados em AGO e aos R\$7.700.000,00 contabilizados. Dito isto, o valor a ser tributado como excesso de JCP, não adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL é representado pela dedução apenas dos JCP calculados em 2008, sendo glosada a diferença de R\$5.193.411,27;

**4. Despesas não dedutíveis - tributos e contribuições relativos a períodos de apuração anteriores - valores originários de exclusão do parcelamento PAES - ausência de comprovação de não aproveitamento da despesa em períodos de apuração anteriores - glosa de "outras despesas não operacionais" - Infração nº 02**

- intimou-se a Chartis para indicar a natureza e composição dos valores lançados na DIPJ a título de "Outras Receitas e Outras Despesas Não Operacionais" - Ficha 06C, Linhas 33 e 36, de R\$7.650.779,79 e R\$17.449.953,78, respectivamente. Apesar da planilha apresentada, emitiu-se nova intimação, para outros esclarecimentos. Em 16/11/2011, a Contribuinte informou:

*Em resposta ao questionamento nº 02 do termo de intimação fiscal nº 03 do MPF nº 08.66.00-2010-00521-1, levantamos junto ao nosso antigo controlador UNIBANCO - União de Bancos Brasileiros planilhas que deram suportes para o lançamento a título de "Outras Despesas Não Operacional anexo 3", planilha que, conforme referência, está conciliada com a conta contábil nº 382128001 -Outras Despesas; resumindo o suporte tivemos os seguintes débitos contabilizados:*

Encargos/PIS 95 - MP38	171.093,22
Débitos adicionais não comprovados	414.397,64
Cofins - PAES Excluída 07/03	7.650.779,69
Encargos/CSL 95 - MP38	2.477.400,95
Auto Multa Isolada - até 08/97	574.735,60
Encargos - Cofins Perda Benefício	2.217.537,53
Encargos/ PIS 95 - MP38	3.176.563,84
Juros Selic até Dez/2008	295.969,67
Multa	8.575,00
<b>TOTAL</b>	<b>16.987.053,14</b>

*Em julho/2003 a empresa aderiu à anistia instituída pela Lei 10.684/03 (PAES), objetivando a desistência exclusiva da ação judicial que tratava da lei 9.718/98*

*quanto aos débitos da COFINS; a referida anistia previa também a consolidação de quaisquer outros débitos em aberto no âmbito da RFB e da PGFN; neste sentido, os débitos da CSLL, anos-calendário 1994 e 1995, parcialmente quitados pela anistia anterior e até então não reconhecidos pelo órgão, foram consolidados a nova anistia; em julho/2007 a empresa foi desenhadrada do parcelamento PAES; o desenhadramento ocorreu em função dos débitos adicionalmente consolidados com previsão de exclusão quando somados três parcelas consecutivas de inadimplência; conforme:*

- apresenta, a seguir, lançamentos contábeis, informando que "Em julho de 2008, a empresa reconheceu contabilmente a exclusão à anistia da lei 10.684/03". Descreve os lançamentos contábeis realizados e segue informando:

*Conforme demonstrativo acima, a empresa reverteu seu saldo de anistia a pagar conta COFINS - PAES patrimonial passiva com número 221290002 no montante de R\$ 7.650.779,69 em contrapartida na conta de reversão - 382118001 no grupo de outras receitas não operacionais, em ato contínuo reconheceu como contas a pagar todos os saldos excluídos no PAES na conta de rubrica contábil Provisão Valores a Pagar - 211910001 em contra partida da conta de resultado Despesas não Operacionais no montante de R\$16.978.478,12, conforme razões e balancetes anexos e em meio magnético.*

*Atualmente, a RFB acompanha estes débitos nos seguintes processos administrativos: 10880.482267/2004-31, 10768.005210/2001-65, 10768.013760/97-00, 10768.023330/00-56.*

*Todos esses débitos aderidos na anistia fiscal da lei 11.941/09, conforme extrato Paes esses débitos são referentes ao Cofins dos períodos de agosto de 2000 a janeiro de 2003.*

*A empresa com esses procedimentos entende estar de acordo com as normas fiscais e contábeis, vigentes.*

- apuramos todos os créditos tributários consolidados na conta PAES, no âmbito da RFB, relacionando os processos que os controlavam e sua situação quando da exclusão da Chartis do PAES. Em resumo: do total desses créditos, apenas parte dos valores de COFINS se encontravam em aberto. Verificamos na pasta litígios do PAES, em relação aos débitos da COFINS dos anos de 2000 a 2003, que estes foram objeto de medida judicial - Mandado de Segurança nº 1999.61.00057161-9. Apresenta tabela que individualiza estes créditos tributários, bem como os valores indicados nas respectivas DIPJ e a diferença apurada;

- no âmbito da PGFN, os processos indicados pela Chartis (10768.005210/2001-65, 10768.023330/00-56 e 10768.013760/97-00) tratam de créditos tributários de PIS e CSLL, de 1994 e 1995, com origem em auto de infração e conta-corrente;

- análise do LALUR do ano calendário 2008, parte B, não indica que qualquer valor deduzido neste período tenha sido adicionado em anos anteriores. Constatou-se apenas, na página 19, a título de "Conta 157001 Provisão para Pagtos. a Efetuar - Outras", o registro e a baixa do valor de R\$16.978.478,10. Apesar de mencionar que parte dos débitos em questão são oriundos de anistia anterior (MP 38), não consta nos registros da RFB que a Chartis foi optante do REFIS;

- não foi possível constatar a forma de registro pela Chartis do valor referente à multa e juros anistiados pelo PAES e seu respectivo lançamento na apuração do lucro real no ano-calendário de 2003, ano da opção. Caso houvessem sido anteriormente lançados como despesa, nos respectivos períodos de apuração, deveriam ter sido adicionados quando do reconhecimento do benefício fiscal;

- por fim, registre-se que, a partir de 01/05/2008, foi alterada a alíquota da CSLL aplicável à Chartis, de 9% para 15%, como disposto no art. 17 da Lei nº 11.727/2008;

- o cerne da questão se resume à comprovação de que os tributos e acréscimos legais deduzidos no ano-calendário 2008 não foram aproveitados em períodos-base anteriores. Com a exclusão do PAES, todos os créditos tributários retornaram a sua condição original, deduzidos dos valores pagos no seu curso, devendo ter o tratamento igual a qualquer tributo ou contribuição;

- preliminarmente, trazemos o arcabouço legal que regula a matéria (transcreve o art. 344 do RIR/99). Como dito acima, a apuração do lucro real e a observância do regime de competência são regulados pelos arts. 247, 273 e 274 do RIR/99 (transcreve). Conforme PN CST nº 57/79, mesmo que o caso em análise se configure como "redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração", em princípio, poderia não ter havido prejuízo ao Fisco, desde que estas despesas não tivessem sido aproveitadas nos respectivos períodos de apuração e que não tivesse havido alteração de alíquota do tributo;

- de acordo com a descrição dos fatos, a Chartis, apesar de exaustivamente intimada, não demonstrou que os tributos e acréscimos legais referentes a períodos de apuração anteriores não foram lançados conforme o regime de competência. Também não segregou os valores não dedutíveis por sua natureza, como as multas de ofício, caso existam. Inclusive, parte dos valores da COFINS de 2000 a 2003 foi deduzida, nas respectivas DIPJ, sem comprovação de eventual adição em face da possibilidade de suspensão por medida judicial;

- não trouxe prova quanto aos débitos inscritos na PGFN, também consolidados no PAES e depois excluídos, originários de 1994 e 1995. Da análise dos lançamentos contábeis realizados em julho de 2008, verifica-se que os valores resultantes da exclusão do PAES foram contabilizados pelo "regime de caixa", com a reversão de provisão de tributos a pagar e constituição de nova provisão, tudo contra contas de resultado;

- o registro e a baixa, na página 19 da parte B do LALUR, dos valores em questão não encontra amparo na legislação, uma vez registrados e apropriados no próprio período de apuração. O registro se destina apenas a valores que constituirão ajustes em exercícios futuros e de natureza eminentemente fiscal. A título de observação, de acordo com o art. 186, §1º, da Lei 6.404/76, tal ajuste não deve afetar o resultado do período, devendo ser realizado em contrapartida à conta de patrimônio líquido, lucros ou prejuízos acumulados;

- apesar de exaustivamente intimada, e concedido prazo adicional para justificar seu procedimento, a Chartis limitou-se a descrever os lançamentos efetuados, sem indicar qualquer embasamento legal. Afirmou apenas que "A empresa com esses procedimentos entende estar de acordo com as normas fiscais e contábeis vigentes";

- a tabela com a relação dos créditos tributários da COFINS aponta que parte deles foi deduzida da apuração do IRPJ, nos respectivos anos-calendário, não indicando que tenham sido adicionados, por se encontrarem em discussão judicial. Ainda que possível fosse considerar eventual suspensão de exigibilidade, não se comprovou a origem dos débitos, sua base de cálculo ou mesmo se estavam suspensos até a opção pelo PAES;

- indicou ainda o valor de R\$429.256,75, sob o título "Débitos adicionais não comprovados", por si só, não dedutível, por absoluta falta de comprovação. Constatou-se que os valores indicados no expediente de 17/11/2011, como "Encargos/PIS 95 e CSL/95 - MP 38", não são apenas encargos - multa de mora e juros - mas sim oriundos de Autos de Infração e conta-corrente, conforme histórico do razão apresentado e extratos do PROFISC;

- verifica-se efetiva infração ao disposto no art. 923 do RIR/99 (transcreve), por ausência de comprovação, com documentação hábil, do não aproveitamento de despesas relativas a períodos de apuração anteriores, em inobservância do regime de competência, conforme disposto no art. 344 do RIR/99;

- em relação à CSLL, além da ausência de comprovação, e em função da alteração de alíquota de 9% para 15% verificada em maio de 2008, registra-se infração ao inciso II do art. 273 do RIR/99, por redução indevida do IRPJ do ano-calendário de 2008, em função da não observância do regime de competência e, conseqüentemente, recolhimento a menor de CSLL em períodos de apuração anteriores;

- finalmente, em relação aos acréscimos legais, em observância ao princípio da competência, são dedutíveis os valores referentes ao ano calendário 2008.

- quanto à base de cálculo, do valor de R\$16.978.478,12, devemos proceder a ajuste relativo ao valor de R\$7.650.779,69, já oferecido à tributação, bem como dos acréscimos legais contabilizados entre julho e dezembro de 2008, exceto os registrados sobre "débitos adicionais não comprovados". O valor de despesa considerada indedutível por esta fiscalização, conforme os fundamentos legais acima expostos, e que deve ser glosado, é igual a R\$9.055.162,89, conforme tabela a seguir. Em relação à CSLL, aplica-se a alíquota vigente a partir de 01/05/2008, de 15%:

Multa	8.575,00
Juros Selic até Dez/2008	295.969,67
Encargos/PIS 95 - MP38	171.093,22
Débitos adicionais n/comprovados	414.397,64
Cofins - PAES Excluída 07/03	7.650.779,69
Encargos/ CSL 95 - MP38	2.477.400,95
Auto Multa Isolada - até 08/97	574.735,60
Encargos - Cofins Perda Benefício	2.217.537,53
Encargos/ PIS 95 - MP38	3.176.563,84
Ajuste Juros Selic até Dez/2008	-295.969,67
Ajuste Multa	-8.575,00
Ajuste Encargos Sobre "Débitos Adicionais Não Comprovados"	23.434,11
Ajuste Valor Lançado Como Outras Receitas Não Operacionais	-7.650.779,69
<b>GLOSA DE DESPESA NÃO OPERACIONAL</b>	<b>9.055.162,89</b>

##### 5. Realização de reserva de reavaliação - falta de adição na apuração da CSLL - Infração nº 3

- conforme sumário da Ata de AGE realizada em 21/01/2004, a Chartis, então AIG Brasil Companhia de Seguros, efetuou avaliação a valores de mercado de imóveis de seu ativo, apurando o valor de R\$9.045.000,00, escriturando como reserva de reavaliação o valor de R\$6.128.168,67, que, deduzido dos tributos diferidos, no montante de R\$2.083.577,35 (34% sobre R\$6.128.168,670), representa o saldo líquido da conta de Reserva de Reavaliação, igual a R\$4.044.561,32.

- regularmente intimada a esclarecer as adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, dos valores a título de "Realização de Reserva de Reavaliação" - Ficha 09C, linha 25, de R\$11.068.073,90, e Ficha 17, linha 21, de R\$3.291.683,29, informou:

*Estamos apresentando conciliação das contas de reserva de reavaliação dos períodos de 2004 a 2008, estamos evidenciando a regularização dos saldos, pois os saldos das contas ativas da reserva de reavaliação (141512001 Terrenos -Destinadas Renda - Reavaliação, 141523001 Edificação - Destinadas a Renda Reavaliação, 141592001 depreciações Edificações Reavaliação), em 2007 perfaziam o total de R\$229.565,43 e a contrapartida dessas contas no patrimônio (241410001 Reserva de Reavaliação) apresentava saldo de R\$5.624.623,18, essa diferença configura a não realização da reserva de reavaliação na mesma proporção da depreciação dos ativos reavaliados, em consequência da regularização, efetuamos a realização da reserva de reavaliação e consequentemente efetuamos as adições as bases de cálculo do imposto de renda (R\$11.068.073,90) e contribuição social (R\$3.291.683,29) para pagamento dos impostos diferidos de IRPJalíquota de 25% (R\$2.767.018,48) e CSLL alíquota de 15% (R\$493.752,49), quanto às diferenças de base entre os impostos diferidos de IRPJ e CSLL é justificada com as mudanças de alíquota da CSLL, a principal foi a daMP 1807/99.*

- anexou à resposta a planilha reproduzida a seguir:

CONCILIAÇÃO DAS CONTAS DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO							
		AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007	AC 2008	
141612001	TERRENOS-DEST REND-R	-1.957.567,02	-1.957.567,02	1.957.667,02	-1.957.667,02	-1.957.667,02	
141523001	EDIFIC-DEST RENDA -RE	1.963.561,56	1.963.561,56	1.963.661,56	1.963.561,56	1.963.561,56	
141592001	DEPREC-EDIFIC-REAVAl	464.864,43	386.322,01	307.779,59	223.570,89	139.199,18	
	TOTAL ATIVO	470.858,97	392.316,55	313.774,13	229.565,43	145.193,72	
241410001	RESERVA REAVALIAÇÃO (1)	6.016.602,39	5.882.722,86	5.748.843,33	5.624.623,18	145.193,72	
			-133.879,53	-133.879,53	-124.220,15	-5.479.429,46	
	DIFERENÇA SALDO CONTÁBIL	5.545.743,42	6.490.406,31	5.435.069,20	5.395.057,75	0,00	
241490001	TRIBUTOS DIFERIDOS (2)	2.045.644,81	2.000.125,77	1.954.606,73	1.912.371,88	68.077,49	
			-45.519,04	-45.519,04	-42.234,85	-1.854.294,39	
221230001	IMPOSTOS S/ RESERVAS	2.903.326,76	2.869.856,92	2.836.387,12	2.803.316,30	36.298,35	-2.767.017,95
221240001	CONTRIBUIÇ	551.535,18	539.486,06	527.436,98	515.531,66	21.779,17	-493.752,49

	ÃO SOBRE RESERVA						
	TOTAL PL (3)	3.454.861,94	3.409.342,98	3.363.824,10	3.318.847,96	58.077,52	-3.260,7

- verificam-se no LALUR dois lançamentos de adições, a título de "Despesas de Depreciação com Imóveis - Reavaliação": em julho de 2008 no valor de R\$10.983.702,19, e em dezembro de 2008 no valor de R\$84.371,71, perfazendo o total de R\$11.068.073,90. Não foram identificados na respectiva DIPJ, nem nas anteriores, a partir de 2004, nem na parte B do LALUR, quaisquer indícios de que o valor de R\$11.068.073,90 tenha sido deduzido na apuração do IRPJ e da CSLL, a título de despesa de depreciação de imóveis -reavaliação -, e que pudesse estar sendo adicionado em 2008. De pronto, constata-se inconsistência nas alegações da empresa em relação ao IRPJ, pois seria impossível realizar, em 2008, a reserva de reavaliação em valor superior ao total da reserva constituída em 2004;

- a análise da tabela acima indica incorreção na informação prestada. O valor indicado como "TOTAL ATIVO" (R\$470.858,97), relativo ao saldo líquido da reavaliação realizada em janeiro de 2004 não corresponde aos fatos. O valor da reavaliação em 2004 foi de R\$6.128.168,67, não sendo cabível que o saldo do ativo em 31/12/2004 fosse igual a meros R\$470.858,97. Devido ao não atendimento do Termo de Intimação Fiscal nº 06, até a presente data, recompomos as informações a partir das respectivas DIPJ e elaboramos o quadro a seguir, com a evolução das contas patrimoniais no ativo permanente e no patrimônio líquido:

DIPJ	2003	2004	2005	2006	2007	2008
IMÓVEIS DESTINADOS A RENDA	9.462.198,80	15.590.367,49	15.590.367,49	15.590.367,49	15.590.367,49	15.590.367,49
VARIAÇÃO DECORRENTE DA REAVALIAÇÃO		6.128.168,69	0,00	0,00	0,00	0,00
DEPRECIACÃO ACUMULADA	6.545.367,47	7.102.279,54	7.544.039,25	8.005.798,96	8.463.224,95	8.885.787,89
LÍQUIDO	2.916.831,33	8.488.087,95	8.046.328,24	7.584.568,53	7.127.142,54	6.704.579,60
SALDO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO	0,0	3.970.957,58	3.882.597,09	3.794.236,60	3.712.251,30	87.116,23

- os valores da Reserva de Reavaliação nas DIPJ são compatíveis com os informados pela Chartis na tabela anterior, valor líquido das contas do patrimônio líquido "2.4.1.4.10.001 - Reserva de Reavaliação" e "2.4.1.4.90.001 - Tributos Diferidos". O mesmo não ocorre com os valores dos "Imóveis Destinados a Renda";

- não foi possível recompor a conta de "Impostos sobre Reservas - 2.2.1.2.30.001", que deveria registrar no máximo um valor de R\$1.532.042,17 - 25% de R\$6.128.168,67 - e não R\$2.903.326,76, como indicado na planilha anexa à resposta. Cabe ressaltar que o valor registrado a título de "Contribuições sobre Reservas - 2.2.1.2.40.001", igual a R\$551.535,18, está compatível com o que deveria ser - 9% de R\$6.128.168,67;

- a alegação da Chartis de que a diferença entre o valor adicionado de IRPJ e CSLL se deve à não realização da reserva de reavaliação na mesma proporção da depreciação dos ativos realizados não é verdadeira. Os valores indicados nas DIPJ comprovam que a

evolução do saldo da reserva de reavaliação ano a ano está compatível com sua realização, com base na depreciação acumulada dos ativos reavaliados;

- também inconsistente a alegação de que a diferença entre o IRPJ e a CSLL "é justificada com as mudanças de alíquota da CSLL, a principal foi a da MP 1807/99". Ora, subentende-se que a Chartis efetuou o ajuste a partir do imposto, dividindo um eventual saldo contábil de imposto diferido pela alíquota, para chegar ao valor adicionado, o que não encontra respaldo nem na legislação fiscal e muito menos na legislação comercial e societária. A Chartis não indicou o embasamento legal que justificasse seu procedimento;

- da análise das DIPJ, verifica-se que o valor efetivamente realizado no ano-calendário de 2008 foi igual a R\$5.479.429,46 (R\$5.624.623,18 menos R\$145.193,72), referente à diferença entre os saldos finais dos anos-calendário 2007 e 2008 da conta patrimonial de reserva de reavaliação, já considerados os valores relativos à depreciação de 2008. Corrobora este valor de R\$5.479.429,46 o valor de R\$3.625.135,07 - valor líquido já descontado dos tributos anteriormente diferidos (R\$1.854.294,49) - indicado em ata sumária de AGE de 31/03/2009, que deliberou sobre a destinação do lucro líquido do ano-calendário 2008 adicionado à realização da reserva de reavaliação;

- fica sem justificativa a origem da diferença entre o valor adicionado na apuração do lucro real (R\$11.068.073,90) e o que seria devido pela realização da reserva de reavaliação. Com base nas informações disponíveis, infere-se que se trata de ajuste que parcialmente não tenha registro correspondente na escrituração comercial, correspondente a PROVISÃO DE DESPESAS DE DEPRECIÇÃO, quais sejam, despesas com depreciação de imóveis - reavaliação, como consta na página 8 do respectivo LALUR. Em outras palavras, dos R\$11.068.073,90, R\$5.479.429,46 se referem a realização de reserva de reavaliação mediante recolhimento dos tributos devidos e R\$5.588.644,44 se referem a provisão escriturada à margem dos registros contábeis;

- a base de cálculo da CSLL, conforme o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que a instituiu, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com os ajustes dados por seu §1º, letra "c" (transcreve), na redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990. O artigo 28 da Lei 9.430/96 (transcreve) dispõe que se aplica à apuração da base de cálculo da CSLL as mesmas regras vigentes para a apuração do IRPJ sobre o lucro real. Assim, há que haver compatibilidade entre o valor relativo à alegada realização de reserva de reavaliação lançado na apuração do lucro real - R\$11.068.073,90 - e a adicionada na apuração da base de cálculo da CSLL - R\$3.291.683,29;

- assim, há que se ajustar a apuração da CSLL em duas etapas, a primeira equivalente a R\$2.187.746,17 (R\$5.479.429,46 menos R\$3.291.683,29), relativa à insuficiência de adição da realização de reserva de reavaliação na base de cálculo da CSLL, mais R\$ 5.588.644,44 (R\$ 11.068.073,90 menos R\$ 5.479.429,46), relativos à diferença entre o valor adicionado na apuração do lucro real, supostamente a título de realização de reserva de reavaliação, e o devido conforme agora calculado, valor este considerado provisão não dedutível. Em relação à CSLL devida pelas seguradoras, aplica-se ao caso a alíquota vigente a partir de 01/05/2008, de 15%, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.727/2008;

- Por fim, ressalte-se que será feito ajuste na compensação de base negativa de CSLL no ano-calendário 2009, no valor de R\$421.334,25, conforme consulta ao SAPLI, em função do ajuste feito no ano-calendário 2008, através da constituição de crédito tributário conforme infrações de números 1 a 3 descritas no presente TVF;

## **6.Do agravamento da multa de ofício por não atendimento a intimação.**

- conforme descrito no item 2 deste TVF, a CHARTIS, sucessivamente, não cumpriu prazos para o atendimento a intimações, inclusive prestando informações de forma deficiente e com ausência de comprovação através de documentação idônea e indicação de enquadramentos legais. Este comportamento culminou com o não atendimento, até o presente momento, do Termo de Intimação Fiscal nº 06, de 22/02/2012, com ciência por via postal em 24/02/2012, cujo prazo de 20 dias para atendimento venceu em 19/03/2012;

- em vista do exposto, cabe o agravamento da multa de ofício pela metade, nos termos do inciso I do §2º do art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (transcreve), passando o percentual da multa de 75% para 112,50%;

## **7.Do Lançamento**

- os valores lançados relativos à CSLL (infrações nº 1 e 2) são reflexos do IRPJ. Em decorrência, a Chartis fica intimada a alterar, no que couber, seus registros contábeis e fiscais. A auditoria fiscal ateu-se aos fatos e documentos descritos, ressalvado o direito de a Fazenda Nacional proceder a novos exames, caso surjam elementos novos que os justifiquem. Este TVF é parte integrante dos Autos de Infração lavrados neste procedimento fiscal.

Às fls. 285 a 342, a pessoa jurídica apresentou impugnação, alegando, em resumo, que:

### **I - PRELIMINARES**

#### **(A) Tempestividade**

•o art. 5º do Decreto nº 70.235/72 e o art. 210 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelecem que os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento. Como a Requerente teve ciência do Auto de Infração em 27/03/2012 (terça-feira) (doc. nº 4), o termo inicial de seu prazo de 30 dias para a apresentação desta Impugnação teve início em 28/03/2012 (quarta-feira) e terminaria em 26/04/2012 (quinta-feira), com o que fica demonstrada a tempestividade desta Impugnação;

#### **(B)Decadência: impossibilidade de questionamento de fatos ocorridos em 2003 e 2004**

•como será visto abaixo, esta autuação pretende exigir IRPJ e CSLL incidentes sobre dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando da exclusão da Requerente do Programa de Parcelamento Especial de Débitos Federais (PAES), bem como CSLL calculada sobre suposta falta de adição à base de cálculo desse tributo quando da realização de reserva de reavaliação efetuada pela Requerente. Entretanto, a dedução relativa a débitos federais excluídos do PAES remonta, pelo menos, há anos-calendário até 2003, quando de sua adesão ao referido programa. Do mesmo modo, os valores contidos nas contas de reservas de reavaliação tiveram por origem reavaliações de imóveis efetuadas em 2004;

•portanto, não cabe questionar, por meio de auto de infração, em 2012, atos jurídicos relativos à inclusão de débitos em programa de parcelamento no ano-calendário de 2003, ou ainda o conteúdo de contas de reservas de reavaliação que foram geradas em 2004, em razão do transcurso do prazo decadencial para ambas as situações. Nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o Fisco dispõe de cinco anos para exigir quaisquer valores de IRPJ e CSLL, a contar do fato gerador da obrigação tributária. O fato de essas operações produzirem efeitos futuros é irrelevante, conforme já decidido pelo atual CARF (transcreve ementas de decisões).

No mesmo sentido, são os seguintes julgados, também do CARF: Acórdão nº 107-08.306, de 20/10/2005; Acórdão nº 107-07.819, de 21/10/2004; Acórdão nº 107-07.394, de 04/11/2003; Acórdão nº 107-06.793, de 18/09/2002; Acórdão nº 107-06.061, de 14/09/2000; dentre outros;

- assim, apesar de os itens questionados pela Fiscalização produzirem efeitos futuros, considera-se, para fins de contagem do prazo decadencial, a data em que foram gerados tais custos. No caso em exame, como os fatos ocorreram em 2003, os questionamentos do Fisco encontram-se fulminados pela decadência, visto que o Auto de Infração foi lavrado somente em 23/03/2012, isto é, muitos anos após o término do prazo decadencial;

### **(C) Deficiência na autuação**

- transcreve o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e diz que o art. 9º estabelece que os autos de infração ou notificações de lançamento serão instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Conforme art. 5º, §1º, da Lei nº 9.784/1999, o auto de infração deve ser motivado, contendo os motivos de fato e de direito que o embasam, e deve ainda atender aos requisitos do art. 142 do CTN. A descrição completa e detalhada dos fatos e fundamentos jurídicos da autuação é requisito essencial para sua validade, inclusive para assegurar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (transcreve ementa de decisão do CARF);

- ora, em relação à dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando de sua exclusão do PAES e à suposta falta de adição à base de cálculo da CSLL, em função de realização de reserva de reavaliação, o Auto de Infração não traz uma descrição precisa dos fatos que ensejaram sua lavratura, nem demonstra claramente como se calculou as exigências ali estabelecidas, restringindo seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Sem dúvida, foram desrespeitadas as disposições do Decreto nº 70.235/72, da Lei nº 9.784/99 e do art. 142 do CTN. Transcreve ementas de decisões do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), apontando a nulidade de autuações deficientes. Posto isso, resta demonstrado que o Auto de Infração merece ser cancelado, por não estar revestido das formalidades legais;

## **II - O AUTO DE INFRAÇÃO**

- os Autos de Infração referem-se ao período-base de 2008 e pretendem exigir valores de: (i) IRPJ e CSLL calculados sobre dedução supostamente indevida de Juros sobre o Capital Próprio (JCP); (ii) IRPJ e CSLL calculados sobre dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando de sua exclusão do PAES; e (iii) CSLL calculada sobre suposta falta de adição à base de cálculo quando da realização de reserva de reavaliação, no mesmo ano-calendário. Os valores de IRPJ e CSLL foram acrescidos de multa de 112,5%, por suposto não atendimento a intimação, além de juros moratórios calculados à taxa SELIC;

- como premissas, o Fisco alegou que: (i) a Requerente não poderia deduzir valores de JCP calculados sobre períodos pretéritos, já que sua dedutibilidade deveria obedecer ao regime de competência; (ii) a Requerente não teria comprovado que os débitos fiscais deduzidos em 2008 não haviam sido deduzidos anteriormente; e (iii) existiria uma parcela da realização da reserva de reavaliação que não teria sido adicionada para fins da CSLL, considerando essa parcela uma provisão à margem dos livros contábeis;

- ocorre que tais premissas são equivocadas e resultaram de inadequada interpretação da legislação fiscal, como no item da dedução de JCP, ou ainda de uma incorreta compreensão dos fatos, como nos outros dois itens. Em relação ao agravamento da multa de ofício, de 75% para 112,5%, a Fiscalização alega que a Requerente não teria cumprido prazos para o atendimento de suas intimações, o que não ocorreu, como será aqui demonstrado;

**(A) Breve histórico e esclarecimentos necessários**

•a Requerente é companhia de seguros autorizada a funcionar pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Logo, é contribuinte de tributos diversos, dentre os quais o IRPJ e a CSLL. Até o início de 2008, operava ainda sob o nome AIG Brasil Companhia de Seguros (AIG Brasil) e era detida, em conjunto, pelo então grupo brasileiro Unibanco - União de Bancos Brasileiros e pelo grupo norte-americano American International Group (AIG). Os dois grupos eram associados, no Brasil, havia onze anos e, como o AIG era estrangeiro, a Requerente era administrada por equipes ligadas ao Unibanco. Em meados de 2008, intensificou-se a crise dos mercados financeiros globais, o que levou o grupo AIG a receber auxílio financeiro do governo norte-americano. Nesse contexto, ao final de 2008, os dois grupos desfizeram sua associação no Brasil e o AIG adquiriu a participação do Unibanco na AIG Brasil. Assim, ao final de 2008 e início de 2009, encerrada a associação, o AIG ficou sendo o único detentor da Requerente, alterando seu nome para Chartis Seguros Brasil S.A.;

•esse contexto é importante para que se compreenda a dificuldade que a nova equipe da Requerente enfrentou para localizar informações e documentos relativos a períodos anteriores a 2009, quando era ainda administrada por outro grupo, em outra sede social, sob outros sistemas eletrônicos e por equipes distintas. Embora a Requerente esteja ciente de suas responsabilidades legais e tributárias, devem ser afastadas tentativas de caracterizar sua conduta como um intuito deliberado de não responder aos questionamentos da Fiscalização. Ademais, as operações examinadas sempre estiveram amparadas pela legislação fiscal em vigor, assim como pela doutrina e jurisprudência, tanto administrativa como judicial, o que ficará muito claro após detalhar os fatos relativos a cada um dos itens ora questionados;

**(B) A dedução de Juros sobre Capital Próprio pela Requerente**

•em 31/05/2008, a Requerente deliberou (doc. nº 5) o pagamento de JCP a seus acionistas, no total de R\$7.700.000,00. Desse valor, R\$1.444.846,07 correspondiam ao valor do IRRF que seria recolhido na operação, calculado a alíquotas de 15% ou 25%, conforme a localização de cada acionista à época. Em consequência, o montante de R\$6.255.153,93 correspondia ao valor líquido de JCP a ser pago em 13/06/2008;

•os JCP máximos que poderiam ser pagos e deduzidos em 2008 eram de R\$15.201.403,32, levando em conta os JCP que poderiam ter sido deduzidos em 2006 (R\$7.916.004,65), 2007 (R\$4.778.809,94) e 2008 (R\$2.506.588,73). Assim, o montante bruto de R\$ 7.700.000,00 estava bastante abaixo do limite máximo permitido, devendo, portanto, ser considerado totalmente dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 2008. Parte desse valor (R\$2.611.177,31) foi paga com base no lucro líquido apurado no próprio exercício de 2008, conforme posteriormente confirmado na AGO realizada em 31/03/2009 (doc. nº 6), que ratificou a destinação e aplicação do lucro líquido da companhia do ano-calendário de 2008;

•a Fiscalização glosou parte dos JCP, no valor de R\$5.193.411,27, correspondente à diferença entre (i) o montante de R\$7.700.000,00 pago em 2008; e (ii) o montante de R\$2.506.588,73, que seria dedutível se fossem considerados apenas os resultados do ano-calendário de 2008. Assim, os montantes de JCP calculados em relação aos exercícios de 2006 e 2007 seriam indedutíveis no ano-calendário de 2008. Para tanto, alega, que: (i) o pagamento e a dedução de JCP deveriam obedecer ao regime de competência; (ii) só poderia ser deduzida despesa de JCP se houvesse deliberação de assembléia no ano em que os requisitos para pagamento do JCP existiram; e (iii) o pagamento de JCP não seguiria a mesma

sistemática dos dividendos, pois existe regra específica autorizando o pagamento retroativo de dividendos, mas não de JCP;

- esse entendimento é equivocado. Primeiramente, porque as leis que regulamentam a dedutibilidade de JCP não exigem que seu pagamento seja feito no mesmo exercício da obtenção dos resultados. Ao contrário, o contexto histórico de pagamento de JCP, somado a sua característica de distribuição de resultados, justifica a semelhança de sua natureza à de distribuição de dividendos. Ademais, a obrigatoriedade de se observar o regime de competência somente nasce e se materializa quando surge a obrigação de pagar os JCP, ou seja, com a deliberação societária que aprova seu pagamento. Logo, se a aprovação do pagamento de JCP somente ocorreu em 2008, sua dedução no mesmo período atenderia ao regime de competência, posição adotada por renomada doutrina e jurisprudência administrativa e judicial brasileira;

### **(C) Dedução de débitos fiscais relacionados à exclusão do PAES**

- em julho de 2003, a Requerente havia aderido (doc. n° 8) ao PAES, instituído pela Lei n° 10.684, de 30/05/2003, objetivando desistir de ação judicial (doc. n° 9) que tratava de débitos relativos à COFINS, à luz da Lei n° 9.718/1998, consolidando os débitos de CSLL relativos aos anos-calendário de 1994 e 1995, que haviam sido parcialmente quitados no programa anterior de parcelamento instituído pela MP n° 38, de 14/05/2002. Em julho de 2007, a Requerente foi desenquadrada do PAES, em razão da ausência de três pagamentos consecutivos (doc. n° 10). Em julho de 2008, reconheceu contabilmente a exclusão, no valor de R\$7.650.779,69, como Receita não-operacional (Outras Receitas), contra saldo de parcelamento a pagar. Ato contínuo, reconheceu também os novos valores a pagar após a exclusão do programa, de R\$16.978.478,12, valores esses então lançados contra Despesas não-operacionais, conforme planilha anexada (doc. n° 11). Esses débitos foram posteriormente incluídos no novo programa de parcelamento instituído pela Lei 11.941, de 27/05/2009;

- no momento imediatamente anterior a sua exclusão do PAES, havia uma dívida registrada de R\$7.650.779,69, já deduzida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL desde o ano-calendário de 2003, quando da sua adesão ao programa. Com efeito, a legislação fiscal veda a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, mas não no caso de parcelamento. Ademais, como esses valores já haviam sido deduzidos desde 2003, de forma definitiva, não era necessário controlá-los na parte B do LALUR. Excluída do PAES, a dívida passou para R\$16.978.478,12 e, ao invés de deduzir diretamente a diferença entre esse novo valor e o valor anterior, optou por lançamentos contábeis duplos, ou seja, estornou - e ofereceu à tributação pelo IRPJ e pela CSLL - o valor da dívida em aberto no PAES (R\$7.650.779,69) e, em seguida, registrou - e deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - o valor da nova dívida (R\$16.978.478,12);

- portanto, nada houve de errado. A Fiscalização, no entanto, considera que, do valor de R\$16.978.478,12 deduzido em 2008, somente R\$7.650.779,69 poderiam ser aceitos como débitos fiscais dedutíveis, de modo que a diferença, no valor de R\$9.055.162,89, deveria ter sua dedutibilidade glosada. A Fiscalização faz alegações totalmente descabidas, como, por exemplo, ao afirmar que essa glosa teria por fundamento o fato de a Requerente não ter provado que essa diferença não fora aproveitada em anos anteriores. No entanto, apenas pelas explicações dadas, já fica claro que não houve aproveitamento em duplicidade. O que se pretende é inverter o ônus da prova e alegar que a Requerente é quem teria de provar que os valores deduzidos em 2008 não haviam sido antes aproveitados. Nesse sentido, a contabilidade da Requerente faz prova em seu favor, não sendo admissível desconsiderá-la e exigir o controle dos valores no LALUR, obrigação legal essa que nem mesmo existia;

**(D) Realização da Reserva de Reavaliação - adição à CSLL**

•a Fiscalização questionou a falta de adição de suposto montante de R\$7.776.390,61 à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008, relativo à realização de reserva de reavaliação promovida pela Requerente no período. Segundo o TVF, este valor corresponderia à soma de duas parcelas: (i) uma de R\$2.187.746,14, relativa a suposta "insuficiência de adição de reserva de reavaliação realizada em 2008 à base de cálculo da CSLL"; e (ii) outra de R\$5.588.644,44, relativa a suposta "diferença entre o valor adicionado na apuração do lucro real supostamente a título de realização de reserva de reavaliação e o que seria devido conforme calculado por esta fiscalização, valor este considerado como provisão não dedutível". Entretanto, em que pesem as explicações da Requerente, a Fiscalização não compreendeu bem os fatos relativos à realização da reserva de reavaliação, em 2008.

•o que ocorreu foi que, em 2003, a Requerente possuía imóveis contabilizados em seu ativo imobilizado como "Imóveis Destinados a Renda", classificados em dois grandes grupos, quais sejam: (i) um de vagas de garagem situadas na Alameda Santos, nº 1.787, São Paulo, SP, as quais, em razão de não se sujeitarem à depreciação contábil ou fiscal, foram contabilizadas como "Terrenos Destinados à Renda" e (ii) um de unidades comerciais, sendo duas na mesma localidade acima e cinco na Av. Almirante Barroso, nº 52, Centro, Rio de Janeiro - RJ, registradas pela Requerente como "Edificações Destinadas à Renda". Por outro lado, naquele mesmo ano-calendário, estava em vigor a Circular da SUSEP nº 122, de 21/03/2000, que obrigava as companhias seguradoras a procederem à reavaliação periódica de seus imóveis. Assim, em cumprimento à citada regulamentação da SUSEP, a Requerente efetuou a reavaliação dos citados imóveis, produzindo não somente efeitos contábeis, mas também fiscais. A referida reavaliação foi aprovada em sua AGE, de 21/01/2004 (doc. nº 12);

•os saldos contábeis de cada uma dessas contas, no ano-calendário de 2003, eram os seguintes:

<b>2003</b>	
<b>Terrenos</b>	6.253.940,83
Valor Contábil Reserva de Reavaliação Depreciação	(4.738.745,85)
Total Terrenos	1.515.194,98
<b>Edificações</b>	9.330.432,11
Valor Contábil Reserva de Reavaliação Depreciação	(1.383.428,29)
Depreciação Reavaliação	639.336,45
Total Edificações	1.401.636,35
Total Imóveis Requerente	2.916.831,33

•note-se que o valor contábil final de ambos os grupos de imóveis totalizava R\$2.916.831,33, e que cada um deles, acumulava, até 2003, valores negativos em suas contas de reserva de reavaliação. Esses valores eram respectivamente de R\$4.738.745,85 e de R\$1.383.428,29, totalizando R\$6.122.174,14. Em janeiro de 2004, ocorreu nova reavaliação desses imóveis, avaliando cada grupo pelos respectivos valores de R\$4.296.373,81 e R\$4.748.626,20, resultando em novo valor contábil total de R\$9.045.000,00, conforme confirmado na AGE de 21/01/2004, acima mencionada;

•portanto, foram contabilizados novos valores nas reservas de reavaliação, da seguinte forma: (i) o grupo Terrenos, ao passar de R\$1.515.194,98 para R\$4.296.373,81, gerou a contabilização de um valor de R\$2.781.178,83 em sua respectiva conta de reserva de reavaliação; enquanto que (ii) o grupo Edificações, ao ser reavaliado de R\$1.401.636,35 para R\$4.748.626,20, gerou a contabilização de um valor de R\$3.346.989,85 em sua conta de reserva de reavaliação. Com isso, as contas de reservas de reavaliação, passaram de um valor negativo de R\$6.122.174,14 para um valor positivo de R\$6.128.168,68. Após esses ajustes, não ocorreram novas reavaliações até o ano-calendário de 2008, havendo apenas os efeitos da depreciação aplicável ao grupo Edificações;

•em 2008, como visto acima, os grupos Unibanco e AIG, já em vias de desfazer sua associação no Brasil, decidiram que a Requerente deveria realizar voluntariamente suas reservas de reavaliação, como forma de permitir a identificação mais precisa de sua situação patrimonial. Nesse momento, havia na contabilidade da Requerente, relativa ao ano-calendário de 2003, um saldo de IRPJ diferido de R\$1.371.284,59, que vinha sendo carregado a partir de reavaliações anteriores e se encontrava registrado apenas para o IRPJ, e não para a CSLL. Por outro lado, com a reavaliação efetuada em 2004, que gerou o valor total de R\$6.128.168,68, foram contabilizados saldos adicionais de tributos diferidos, sendo: (i) R\$1.532.042,17 para o IRPJ, refletindo a alíquota de 25% daquele tributo; e (ii) R\$551.535,18 para a CSLL, que em 2004 era cobrada de companhias de seguros à alíquota de 9%;

•com isso, em 2004, verificou-se uma situação discrepante entre os valores dos tributos diferidos, controlados para fins de IRPJ e de CSLL. Isso porque, para o IRPJ, o valor total correspondia a R\$2.903.326,76, ou seja, à soma do valor de R\$1.532.042,17, gerado com a reavaliação de 2004, mais o valor de R\$1.371.284,59, que vinha sendo carregado desde 2003, apenas para o IRPJ. Já para a CSLL, o saldo diferido era apenas de R\$551.535,18, gerado pela reavaliação de 2004, conforme a tabela abaixo:

	2003	Reavaliação 2004	2004
		6.128.168,68	
Saldo de Tributos Diferidos			
IRPJ	(1.371.284,59)	(1.532.042,17)	(2.903.326,76)
CSLL		(551.535,18)	(551.535,18)

•assim, como essas contas sofriam apenas os ajustes relativos à depreciação nas contas de Edificações, essa discrepância entre os saldos diferidos de IRPJ e CSLL foi carregada até o ano-calendário de 2008, quando ocorreu a realização das reservas de reavaliação. Em 03/01/2008, foi publicada a MP nº 413, convertida na Lei nº 11.727, de 23/06/2008, que aumentou a alíquota da CSLL das seguradoras para 15%, a partir de maio de 2008. Logo, quando da reavaliação, os valores adicionados às respectivas bases de cálculo foram assim calculados: (i) em relação ao IRPJ, o saldo da conta de tributo diferido, em dezembro de 2007, era de R\$2.803.316,83. Considerando o ajuste de R\$36.298,35 ocorrido até o momento da reavaliação, o saldo de IRPJ diferido era de R\$2.767.018,48. Aplicando-se a alíquota de 25%, a adição feita à base de cálculo do IRPJ deveria ser de R\$11.068.073,92, tal como realmente aconteceu; e (ii) em relação à CSLL, o saldo de tributo diferido, em dezembro de 2007, era de R\$515.531,66. Considerando o ajuste de R\$21.779,17, o saldo de CSLL diferida deveria ser de R\$493.752,49. Portanto, a adição de R\$3.291.683,27 foi feita tendo em conta a alíquota de 15%, vigente no momento da realização das reservas de reavaliação;

•fica demonstrado que não há sentido nas alegações do Fisco de que a Requerente deveria ter adicionado um montante de R\$7.776.390,61 à sua base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008. Não há na legislação fiscal em vigor nenhuma obrigação de que, na realização da reserva, a adição feita para o IRPJ sirva de base para a CSLL. Ademais, a

legislação determina que a reserva deve ser tributada quando o bem é alienado. No caso em exame, porém, embora a Requerente não houvesse alienado os imóveis até o ano-calendário de 2008, não tendo obrigação de tributar esses valores naquele período, ela se antecipou e promoveu, voluntariamente, os efeitos da realização de suas reservas;

•de todo modo, não existe base legal para que se exija a adição de valores à CSLL que guardem a mesma relação com os adicionados ao IRPJ, por ocasião da realização dessas reservas em 2008. Além disso, o que ocorreu foi uma adição a maior à base de cálculo do IRPJ, e não uma adição a menor à base de cálculo da CSLL. A Fiscalização não compreendeu bem os fatos, tanto que imputou à Requerente um valor de R\$5.588.644,44, a título de "provisão não dedutível", sem nenhum sentido. Resumindo toda essa explicação, anexa planilha com os números acima expostos (doc. nº 13);

### **(E) O Agravamento da multa de ofício**

•discrimina todos os termos e atos processuais, desde o início do procedimento fiscal até o Termo de Intimação Fiscal nº 6. Esse último foi justamente o termo que a Fiscalização afirma que a Requerente não respondeu até a data de lavratura do Auto de Infração. Embora entendesse já ter prestado esclarecimentos sobre os pontos questionados no referido termo, a Requerente passou a considerar quais outros elementos poderia acrescentar, para satisfazer à Fiscalização. Nesse contexto, um representante da Requerente, por telefone, pediu um pouco mais de prazo para buscar elementos adicionais. Ocorre que, logo em seguida, foi lavrado o Auto de Infração, de modo que restou prejudicada a necessidade de a Requerente providenciar as respostas solicitadas;

•como se vê, a Requerente jamais se furtou a responder às intimações ou esclarecer pontos solicitados. Apenas, em função das dificuldades de localizar informações relativas a períodos anteriores, quando a companhia ainda se encontrava detida por grupo controlador distinto, requeria prazos adicionais, os quais eram sempre concedidos. Representantes da Requerente compareceram, por pelo menos três vezes, à Receita Federal do Brasil, para levar documentos e prestar esclarecimentos. Logo, não há cabimento em se falar em não-atendimento. Ademais, ainda que a Requerente tivesse deixado de responder a qualquer questão feita pela Fiscalização, o que se admite só para argumentar, isso não poderia implicar o agravamento da multa de ofício previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, que somente se aplica em caso de comprovada intenção de embaraço à Fiscalização, conforme posição da jurisprudência dominante, o que não ocorreu no presente caso. Assim, ainda que qualquer multa pudesse ser devida nestes autos, ela deveria ser de, no máximo, 75%, e não de 112,5%;

### **(A) pagamento de JCP relativamente a exercícios anteriores**

•o pagamento de JCP foi criado pela Lei nº 9.249/1995 e seu art. 9º (transcreve) disciplinou o tratamento fiscal a ser dado pelas empresas sujeitas ao lucro real. Os JCP a serem pagos ou creditados são calculados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido, com os ajustes devidos, nos termos da IN nº 11/1996. Esta determina que, salvo se computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não são considerados, para fins de cálculo de JCP, os valores (i) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica; (ii) da reserva de correção especial do ativo permanente; e (iii) da reserva de reavaliação capitalizada em relação às parcelas não realizadas. Segundo o §1º do art. 9º da Lei 9.249/95, o efetivo pagamento ou crédito dos JCP está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos JCP, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os JCP a serem pagos ou creditados;

•nos termos do §7º do mesmo dispositivo, o valor dos JCP poderá ser imputado ao valor do dividendo obrigatório. A doutrina brasileira considera que a natureza jurídica dos JCP é equiparável à dos dividendos, tendo o art. 9º da Lei nº 9.249/95, meramente, instituído tratamento fiscal específico para seu pagamento (transcreve posição de Modesto Carvalhosa e Bulhões Pedreira). Essa também é a posição da CVM, contida na Deliberação nº 207, de 13/12/1996. Vale notar que, para fins fiscais, os valores pagos a título de JCP devem ser registrados em contrapartida a despesas financeiras da sociedade, mesmo quando imputados aos dividendos, nos termos do art. 30, e parágrafo único, da IN 11/96 (transcreve);

•em que pese tal determinação, o fato de que, para fins societários, o pagamento de JCP se equipara ao de dividendos, já demonstra que ele pode ser feito em relação a exercícios anteriores (transcreve o art. 202 da Lei nº 6.404/1976, com suas alterações posteriores). Desse dispositivo, percebe-se que uma sociedade poderia deixar de distribuir dividendos obrigatórios se sua situação financeira assim o justificasse, vindo a fazê-lo nos exercícios subsequentes. Aplicando-se o mesmo raciocínio para os JCP, estes também podem ser pagos em relação a exercícios anteriores. Apesar de na Lei 9.249/95, que criou o pagamento de JCP, não haver dispositivo expresso sobre esta questão, a interpretação sistemática das normas que disciplinam o pagamento de JCP, tanto tributárias quanto societárias, assim como a doutrina, não deixam dúvidas que a natureza jurídica dos JCP é equiparável à dos dividendos, não havendo sequer a necessidade de um dispositivo legal determinando esta semelhança;

•quanto ao argumento de inobservância do regime de competência, de fato, o art. 29 da IN 11/96 (transcreve) ressalta que ele deverá ser observado. No entanto, com base em uma leitura equivocada, a Fiscalização entendeu que somente o valor dos JCP calculados em relação ao mesmo período fiscal do pagamento (2008) seria considerado dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao contrário, a redação do art. 9º da Lei 9.249/95 é clara ao estabelecer que a faculdade de o contribuinte deduzir os valores pagos ou creditados de JCP nas condições ali detalhadas não estava condicionada a que os JCP se referissem ao próprio período em relação ao qual foram calculados, desde que o cálculo de JCP de exercícios anteriores respeitasse os limites de dedutibilidade vigentes em cada um desses exercícios e considerasse as contas de patrimônio líquido ajustadas para cada um deles, bem como a variação pro rata dia da TJLP em cada um dos respectivos períodos, como aconteceu;

•ademais, mesmo admitindo a exigência da IN 11/96, de que se observe o regime de competência na dedutibilidade dos JCP, entende-se que esta observância seria necessária somente no momento do efetivo nascimento da obrigação legal de a pessoa jurídica pagar ou creditar valores de JCP em favor de seus acionistas, ou seja, quando ocorrer a deliberação societária. Isso porque a aplicação do regime de competência se dá de forma a que as receitas sejam reconhecidas na pessoa jurídica a partir do nascimento do seu direito a recebê-las, enquanto as despesas são computadas a partir do momento em que nasce a sua obrigação legal de pagá-las.

•dessa forma, a despeito do art. 29 da IN 11/96, não há que se falar em regime de competência antes da deliberação societária aprovando o seu pagamento. Como visto, o pagamento ou crédito de JCP, bem como sua dedutibilidade, constituem faculdade concedida à pessoa jurídica, e não obrigação. Ocorrida a deliberação, e sendo ela válida e eficaz para todos os fins, tal como no presente caso, a pessoa jurídica deverá considerar os valores devidos e sua dedutibilidade observar o regime de competência. Isso só veio a ocorrer em 31/05/2008, quando se aprovou o pagamento de JCP na Reunião do Conselho de Administração. Nesse sentido, transcreve trecho de acórdão do 1º Conselho de Contribuintes;

•por outro lado, cabe ainda examinar as disposições da legislação fiscal relativas à inobservância do regime de competência. Nos termos do art. 273 do RIR/99, "a

inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro", somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar: (i) a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou (ii) a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Nenhuma das duas hipóteses do art. 273 do RIR/99 ocorreu no caso em questão. Dessa forma, a postergação de custos ou despesas realizada pela Requerente não representou hipótese que pudesse ensejar a inobservância do regime de competência, como afirmado pela Fiscalização;

•o que poderia, eventualmente, alterar essa análise seria uma possível apuração de prejuízos fiscais nos anos-calendário em que teria deixado de deliberar o pagamento de valores de JCP, pois, de acordo com o art. 510 do RIR/99, a compensação dos prejuízos fiscais limita-se ao montante de 30% do lucro real do período. Nesse caso, se poderia até alegar que esse fato teria gerado a redução indevida do lucro real no período subsequente. No entanto, a Requerente não apurou prejuízo em 2006 e 2007. Ressalte-se que o entendimento da Requerente está em linha com o posicionamento da 1ª Turma do STJ no Recurso Especial nº 1.086.752/PR, julgado em 17/02/2009 (transcreve). A decisão do STJ confirmou que a legislação não impõe que a dedução de JCP seja feita no mesmo exercício em que realizado o lucro da empresa. E não se venha argumentar, como fez a Fiscalização, que não é possível invocar esta decisão do STJ, visto que ela não se conformaria com o caso presente. Muito ao contrário, o caso é exatamente o mesmo discutido na presente Impugnação. Este entendimento também está presente na esfera administrativa (transcreve ementa de decisão do 1º CC);

•resta claro que o pagamento de JCP pode ser efetuado relativamente a exercícios anteriores. Isto porque, de acordo com os normativos com força de lei que disciplinam a matéria, não há impedimento de que isso aconteça, desde que respeitados os limites e restrições vigentes em cada um dos exercícios em que os valores de JCP sejam calculados. O procedimento adotado pela Requerente, portanto, está de acordo com a legislação e a jurisprudência brasileira sobre o assunto;

### **(B) A dedução de débitos fiscais por conta da exclusão do PAES**

•a dedutibilidade de tributos e contribuições na apuração do lucro real encontra-se disciplinada pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995 (transcreve). O caput do dispositivo reafirma que os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência. O §1º, contudo, proíbe sua aplicação para as hipóteses em que a exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, que são: (a) depósito do montante integral; (b) reclamações e recursos nos termos da lei reguladora do processo administrativo e (c) concessão de medida liminar em mandado de segurança. Nesses casos, a dedutibilidade se dá pelo regime de caixa, ou seja, quando cessada a suspensão da exigibilidade e caracterizado o efetivo pagamento do tributo;

•no entanto, não existe igual previsão legal para débitos parcelados. Assim, quando a Requerente aderiu ao PAES, em 2003, confessou a dívida também discutida judicialmente. Esses valores foram então deduzidos, pela primeira vez, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer controle na parte B do LALUR, visto que era uma dedução definitiva, nos termos da lei. Em 2007, excluída do PAES, havia um saldo a pagar no programa de R\$7.650.779,79. Com a exclusão, a dívida subiu para R\$16.987.053,14. Com isso, a Requerente tinha duas possibilidades: (i) ou confessava somente o valor adicional da dívida; ou (ii) estornava a dívida incluída no PAES e registrava a nova dívida a partir da exclusão;

•adotada a segunda hipótese, a Requerente, primeiramente, reverteu a dedução tomada no ano-calendário de 2003, e que ainda estava em aberto, ou seja, adicionou à base tributável do IRPJ e da CSLL o saldo da dívida a pagar, de R\$7.650.779,79, já deduzido em 2003. Em seguida, registrou como despesa dedutível todo o novo valor de R\$16.987.053,14. Conclui-se, portanto, que não há nada que a Requerente devesse ter registrado na parte B do LALUR, uma vez que a dívida tributária cuja exigibilidade esteja suspensa por força de parcelamento não está abrangida pelo art. 41 da Lei 8.981/95, que determina o diferimento do efeito fiscal para o regime de caixa;

•em resumo, são três momentos distintos que devem ser aqui considerados: (i) adesão ao PAES, em 2003, quando a Requerente confessa e deduz da base de cálculo do IRPJ e da CSLL toda a sua dívida incluída no programa, sem a necessidade de controle no LALUR; (ii) aplicação, em 2008, dos efeitos da exclusão do PAES (em 2007), quando a Requerente reverteu a dedução fiscal tomada em 2003 e ofereceu à tributação pelo IRPJ e pela CSLL o saldo a pagar, então registrado no programa, de R\$7.650.779,79, também sem necessidade de controle no LALUR; e (iii) reconhecimento, também em 2008, do valor total da nova dívida, tomando a dedutibilidade da despesa correspondente de sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL, também sem necessidade de controle no LALUR;

•assim, fica claro que a Requerente não se aproveitou da mesma despesa em duplicidade e também que não havia nenhum valor que necessitasse ser controlado na parte B do LALUR, como alegado pela Fiscalização. Cabe notar que, embora a Requerente tenha sido comunicada de sua exclusão do PAES ainda em 2007, ela interpôs, em algumas ocasiões ao longo daquele ano-calendário, a chamada Solicitação de Revisão dos Débitos Consolidados no PAES (SRDC-PAES), conforme anexado aos autos (doc. n° 26), com o objetivo de permanecer no programa. Assim, a Requerente só veio a reconhecer os efeitos contábeis e fiscais dessa sua exclusão do PAES em 2008, quando ficou claro que ela realmente não seria mais autorizada a permanecer no programa;

•o fato de ter sido excluída do PAES em 2007, e deduzido os valores correspondentes somente em 2008, não pode ser visto como um problema, uma vez que, como visto, o art. 273 do RIR/99 determina que a inobservância do regime de competência somente pode fundamentar o lançamento de imposto ou multa quando dela resultar: (i) a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou (ii) a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Como nenhuma dessas hipóteses ocorreu no caso em questão, e tendo em vista a demonstração de que a Requerente também não apresentava prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2006 e 2007, fica claro que não se pode questioná-la com base em um suposto descumprimento do regime de competência;

•ressalte-se que a Fiscalização não tem o poder de inverter o ônus da prova, que a lei fiscal em vigor lhe impõe, quanto às infrações supostamente cometidas por contribuintes. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, não há qualquer limitação às provas produzidas pelas partes, sendo que, dentre as mais relevantes, há um destaque especial para as cópias dos registros contábeis das operações dos contribuintes, que se torna mais evidente quando se trata do IRPJ e da CSLL, já que o RIR/99 prescreve que os registros contábeis fazem prova a favor do contribuinte (transcreve os arts. 923 e 924 do RIR/99). Ora, as operações questionadas estavam devidamente escrituradas, nos termos da legislação em vigor. Logo, não se pode desconsiderar a contabilidade da Requerente para presumir uma conduta infracional, sem prova contundente de sua incorreção. Nesse sentido, transcreve ementas de acórdão da CSRF e de outros julgados nas esferas administrativa e judicial;

•a Fiscalização não fez qualquer prova contra os fatos acima narrados e comprovados pela Requerente, mas simplesmente levanta dúvidas sobre o fato de os valores

deduzidos já terem ou não sido aproveitados anteriormente, sendo que essa verificação deveria ter sido feita pela própria Fiscalização. É pacífico que o ônus da prova na desconsideração da escrituração contábil do contribuinte é da Administração Tributária, que não pode, sem a devida comprovação, exigir qualquer tributo do contribuinte. Portanto, o presente item deste Auto de Infração é completamente improcedente e deve ser prontamente cancelado;

### **(C) Realização da Reserva de Reavaliação — adição à CSLL**

•o art. 4º da Lei nº 9.959, de 27/01/2000, estabeleceu que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Assim, no ano-calendário de 2008, a Requerente não tinha a obrigação legal de tributar os valores registrados em suas contas de reservas de reavaliação, uma vez que nenhum imóvel havia sido alienado e também não ocorreu qualquer outra hipótese de realização desses bens até aquele momento. Nessa linha é a posição da própria Receita Federal do Brasil, em recente Solução de Consulta sobre o assunto (transcreve);

•o que ocorreu foi que a Requerente, pelos motivos já expostos, houve por bem antecipar a realização e a consequente tributação das reservas de reavaliação. Assim, efetuou adições distintas para o IRPJ e para a CSLL, uma vez que a sua conta de IRPJ diferido trazia saldo de eventos anteriores a 2003, mas que não se aplicavam à CSLL. Por isso é que a adição feita para o IRPJ foi superior ao valor contido na própria conta de reserva de reavaliação, embora a Fiscalização não tenha compreendido bem esse fato. Por outro lado, a adição feita à base de cálculo da CSLL teve por base unicamente o valor contido nessas mesmas contas de reservas, de modo que se verificaram valores diferentes, e não proporcionais entre si, nas adições feitas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

•não há qualquer regra fiscal que determine, quando da realização de reservas de reavaliação, que as adições da CSLL devem seguir às feitas no IRPJ. E, ainda que houvesse, as adições feitas para o IRPJ e para a CSLL tiveram, ambas, por base os valores contidos em suas reservas de reavaliação, de modo que essa regra não estaria sendo desrespeitada. Em relação ao IRPJ, a Requerente fez adições superiores aos valores de suas contas de reservas de reavaliação, para refletir os saldos de tributos diferidos mantidos em suas contas, não havendo adições a menor para a CSLL. Logo, são totalmente improcedentes as alegações da Fiscalização. Primeiro, a Requerente não incorreu em qualquer hipótese de realização de suas reservas de reavaliação, não estando obrigada a tributá-las pelo IRPJ ou pela CSLL, em 2008. Assim, não existe base legal quanto a este item do Auto de Infração;

•são aqui também aplicáveis os argumentos no sentido de não poder a Fiscalização imputar à Requerente um oneroso crédito fiscal com base, meramente, na incompreensão dos lançamentos relativos à reserva de reavaliação e seus efeitos fiscais. Ora, como visto, a contabilidade da Requerente faz prova em seu favor e se a Fiscalização não concorda com as explicações fornecidas, deveria justificar de forma clara as suas razões e não simplesmente exigir adições à base de cálculo sem fundamentos legais. O ônus da prova é claramente atribuído à Fiscalização, que, no entanto, não o fez, vindo apenas a levantar suposições infundadas que não merecem prosperar;

## **V. A MULTA DE OFICIO AGRAVADA E OS JUROS SOBRE A MULTA**

### **A) O Descabimento do Agravamento da Multa de Ofício**

- conforme detalhadamente explicado, esta sociedade sofreu mudança de controle operacional, de equipes, de sede social, de sistemas eletrônicos de controles contábeis e fiscais, que acabaram dificultando o pronto levantamento das informações solicitadas pela Fiscalização. Ainda assim, ciente de suas responsabilidades, a Requerente solicitava e obtinha junto à Fiscalização autorização para alargar os prazos, sempre que necessário. Mais ainda, por pelo menos três vezes, seus representantes compareceram à sede da RFB, levando documentos e informações para esclarecer os pontos solicitados. Logo, não cabem as alegações utilizadas para o indevido agravamento da multa de ofício, que eleva a penalidade já bastante alta (75%) para o patamar claramente confiscatório de 112,5%;

- a Fiscalização alega que a Requerente "sucessivamente não cumpriu prazos para o atendimento a intimações, inclusive prestando informações de forma deficiente e com ausência de comprovação através de documentação idônea e indicação de enquadramentos legais". Como demonstrado, nada disso ocorreu. A Fiscalização cita ainda o Termo de Intimação Fiscal nº 6, que não teria sido respondido até a data de lavratura do Auto de Infração. Note-se que sua ciência foi dada em 24/02/2012 (sexta-feira), e o prazo começou a correr em dia 27/02/2012 (segunda-feira). Assim, a Requerente deveria entregar os documentos no dia 19/03/2012 (segunda-feira), já que o prazo se encerrava no dia 17/03/2012 (sábado);

- além disso, esse Termo solicitava documentos e esclarecimentos sobre pontos já questionados em termos anteriores, sobre os quais a Requerente entendia já ter prestado as informações necessárias. Ainda assim, telefonou à Fiscalização e informou sobre a necessidade de um pouco mais de prazo para buscar elementos adicionais. Logo em seguida, foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração. Ora, diante desse fato, é evidente que a Requerente não necessitaria mais responder ao referido Termo, devendo cuidar de defender-se das infundadas acusações que lhe foram feitas. Transcreve ementa de acórdão do CARF, confirmando que a mera repetição de intimação para a apresentação de documentos, já respondida parcialmente pelo contribuinte, não justifica o agravamento de penalidade;

- em resumo, a Requerente em momento algum pretendeu causar qualquer óbice ao trabalho fiscal. Ao contrário, apesar das dificuldades que sofreu em 2008, atendeu a todas as solicitações, no limite máximo de suas possibilidades. Com efeito, mesmo que se considerasse que teria deixado de atender uma ou mais intimações, a única prejudicada teria sido a própria Requerente, pois, ainda assim, teria sido autuada pela Fiscalização. A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que a imputação da multa agravada só tem cabimento em situações nas quais o não atendimento à intimação se dá de forma propositada, com o intuito de causar embaraço ao procedimento fiscal. (transcreve ementa de acórdão do CARF). Portanto, fica claro que não há fundamento para o agravamento da multa de ofício, de modo que, se qualquer penalidade fosse devida, esta deveria ser de, no máximo, 75%;

## **B) A impossibilidade de incidência de juros sobre a multa**

- cumpre demonstrar ainda a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa lançada. Como se sabe, após a lavratura deste Auto de Infração, a multa aplicada passa a ser mensalmente atualizada com base na taxa de juros SELIC. Essa atualização é realizada com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 02/04/1998, do qual transcreve parte, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT). Ocorre, contudo, que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (transcreve), utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre multas de ofício, trata, tão-somente, da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício. Foi justamente por ausência de base legal que o CARF já pacificou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis (transcreve ementas de várias decisões).

Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa aplicada no presente caso;

## VI. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

•do acima exposto, pode-se concluir que:

(i) esta Impugnação é tempestiva e deve ser apreciada em suas preliminares e nas suas razões de fato e de direito, que demonstram a improcedência da presente exigência fiscal;

(ii) preliminarmente, decaiu o direito de a Fiscalização questionar operações ocorridas em 2003 e 2004, tais como a inclusão de débitos fiscais no PAES em 2003 e a reavaliação de imóveis em 2004, independentemente dos seus efeitos futuros, conforme entendimento da jurisprudência administrativa. Ademais, a autuação foi deficiente, ao não explicar de forma clara a motivação e as supostas infrações fiscais que teriam sido cometidas, devendo ser prontamente cancelada;

(iii) ficou claro que foi equivocado o entendimento adotado pela Fiscalização em relação à dedutibilidade dos JCP em 2008, de modo que o crédito tributário relativo a este item deve ser integralmente cancelado;

(iv) com efeito, as leis que regulamentam a dedutibilidade fiscal de valores de JCP não exigem que seu pagamento seja feito no mesmo exercício fiscal em que os resultados que autorizariam o pagamento foram obtidos pela pessoa jurídica;

(v) ademais, o pagamento de JCP tem a mesma natureza societária do pagamento de dividendos e a obrigatoriedade de se observar o regime de competência no pagamento de JCP, prevista na IN 11/96, somente se materializa no momento do surgimento da obrigação legal de pagá-los, ou seja, com a deliberação que aprova seu pagamento aos acionistas, conforme posição adotada por renomada doutrina, pela jurisprudência administrativa e também do STJ;

(vi) a Requerente demonstrou ainda que os fatos discutidos no Recurso Especial nº 1.086.752/PR do STJ foram exatamente os mesmos do discutido aqui. Pela análise da Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.70.01.000078-4/PR, a empresa recorrida havia deliberado, no ano-base 2002, efetuar o pagamento de JCP a seus sócios, relativos aos exercícios de 1996, 1997, 1998 e 1999, e procedeu à dedução do valor pago da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ora, no caso em exame, a Requerente deliberou, em 2008, pagar JCP a seus acionistas relativos aos períodos de 2006, 2007 e 2008. Logo, não cabe à Fiscalização alegar que a decisão do STJ não se aplica ao caso em exame, uma vez que os fatos cuidados pelo STJ são equivalentes àqueles ora questionados;

(vii) ainda que, para fins de argumentação, a IN 11/96 pudesse ser lida conforme a interpretação da Fiscalização, a Requerente teria meramente deixado de observar o regime de competência para pagamento e dedutibilidade dos JCP. Assim, deve-se observar o artigo 273 do RIR/99, segundo o qual a inobservância do regime de competência que leve à postergação do pagamento do imposto ou à redução indevida do lucro real somente ocorreria se tivesse havido (i) a postergação do reconhecimento de receita; ou (ii) antecipação do reconhecimento de custos ou despesas, hipóteses aqui não verificadas. Além disso, a Requerente demonstrou que não apurou prejuízos fiscais nos anos-calendário de 2006 e 2007,

não se podendo alegar que a postergação das despesas de JCP tivesse relação com eventual apuração de prejuízos fiscais e com o limite de 30% de compensação, previsto no artigo 510 do RIR/99;

(viii) por essas razões, e pelos motivos adicionais acima expostos, conclui-se, que os JCP pagos pela Requerente a seus acionistas no ano-calendário de 2008 devem ser considerados dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(ix) quanto à dedução de débitos fiscais por conta da exclusão do PAES, a Requerente comprovou que, ao aderir ao PAES, em 2003, foi obrigada a confessar toda a dívida fiscal correspondente. Como a Lei 8.981/95 não proíbe a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa por força de parcelamento, a Requerente tomou a dedutibilidade desses valores ainda em 2003, que, por ser definitiva, não deveria ser objeto de controle na parte B do LALUR;

(x) ao ser excluída do PAES, a Requerente teve recomposta a sua dívida, de R\$7.650.779,79 para R\$16.987.053,14. Ao invés de deduzir a diferença a maior em 2008, estornou o valor de R\$7.650.779,79 - oferecendo-o à tributação pelo IRPJ e pela CSLL - e, em seguida, registrou a nova dívida, de R\$16.987.053,14, tomando a sua dedutibilidade para fins do IRPJ e da CSLL, também de forma definitiva, pois esses valores já se encontravam confessados;

(xi) logo, restou demonstrado também que a Requerente não se aproveitou da mesma despesa em duplicidade e que não havia nenhum valor associado aos lançamentos acima que necessitasse ser controlado na parte B do seu LALUR;

(xii) a Fiscalização pretendeu, indevidamente, inverter o ônus da prova que lhe é legalmente atribuído e alegar que a Requerente é quem teria de provar que a diferença entre os valores da dívida, dentro e fora do PAES, não havia sido aproveitada antes do ano-calendário de 2008. Porém, os documentos contábeis apresentados, por si sós, seriam suficientes para demonstrar a legitimidade do seu custo de aquisição, fazendo prova a seu favor, a teor do art. 923 do RIR/99. O fato de a Fiscalização desconsiderar a contabilidade da Requerente, sem apresentar nenhuma prova efetiva sobre sua suposta inveracidade, viola o disposto no art. 924 do RIR/99 e a jurisprudência consolidada na esfera administrativa, no sentido de que o ônus da prova na desconsideração da contabilidade do contribuinte é sempre da Administração Tributária;

(xiii) em relação à reserva de reavaliação, ficou claro que, no ano-calendário de 2008, a Requerente não incorreu em qualquer hipótese de efetiva realização de suas reservas, de modo que, a teor do artigo 4º da Lei 9.959/00, ela não estaria obrigada a tributar essa reserva pelo IRPJ ou pela CSLL. Assim, não existe sequer base legal para o questionamento feito pela Fiscalização quanto à adição de valores à base de cálculo da CSLL;

(xiv) ademais, não existe regra fiscal que obrigasse as adições do IRPJ e da CSLL a serem proporcionais e, ainda que existisse, ela não estaria sendo desrespeitada, pois o que ocorreu foi uma adição a maior para o IRPJ - justificada em razão do saldo de tributo diferido contido naquele conta contábil da Requerente - e não uma adição a menor para a CSLL;

(xv) as demais alegações da Fiscalização quanto a este item são claramente improcedentes, como à dedução de suposta parcela de "provisão não dedutível", o que não faz nenhum sentido;

(xvi) na realidade, como a legislação fiscal em vigor determina que a contabilidade da Requerente faz prova em seu favor, todas as alegações do Fisco quanto a este item devem ser prontamente afastadas;

(xvii) o agravamento da multa de ofício também não pode ser aplicado a este caso, já que a Requerente jamais pretendeu impor qualquer tipo de obstáculo ao trabalho da Fiscalização, mas, ao contrário, esforçou-se ao máximo para atender a todas as suas solicitações;

(xviii) longe de pretender se furtar de suas responsabilidades legais e tributárias, a Requerente apenas teve dificuldades para localizar algumas das informações e documentos solicitados nos prazos dados pela Fiscalização. Ainda assim, sempre solicitava e obtinha alargamento de prazo, além de comparecer à sede da RFB, em São Paulo, para levar documentos e informações e tentar esclarecer os pontos questionados;

(xix) o Termo de Intimação nº 06 não chegou a ser respondido simplesmente porque a Fiscalização lavrou esta infundada autuação, enquanto a Requerente estava ainda empreendendo esforços para localizar documentos adicionais e preparar demonstrativos que pudessem ajudar a Fiscalização a compreender os fatos acima examinados;

(xx) assim, fica claro que não há qualquer cabimento nas alegações utilizadas para pretender esse indevido agravamento da multa de ofício, que deve ser prontamente afastado; e

(xxi) as compensações de prejuízos efetuadas pelo Fisco devem ser revertidas, à luz dos itens deste Auto de Infração que deverão ser devidamente cancelados pela Autoridade Julgadora;

•pelo exposto, a Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Auto de Infração e pleiteia o acolhimento integral da presente impugnação e o imediato cancelamento do Auto de Infração em tela. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos que se possam fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4º, alínea "a", do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 343 a 578.

Passo, agora, a complementar este relatório.

Em face da decisão da 2ª Turma da DRJ em Salvador (BA), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual não inovou em seus argumentos ou pedidos.

Veja-se a ementa da decisão combatida pela Recorrente:

**"Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que os Autos de Infração foram lavrados por pessoa que detém a respectiva competência, e em consonância com a legislação vigente, ao mesmo tempo em que as infrações apontadas foram clara e suficientemente descritas nos Autos de Infração e demais termos que o integram, proporcionando ao contribuinte pleno direito ao contraditório e à ampla defesa.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação decai após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, sendo que, no caso de questionamento quanto à dedutibilidade de despesas, o fato gerador ocorre no período em que tais despesas sejam contabilmente apropriadas e, em relação à tributação de reserva de reavaliação, a ocorrência do fato gerador se dá no período em que se torna obrigatória a realização da reserva.

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

Ano-calendário: 2008

DESPESAS COM TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. GLOSA.

A inexatidão quanto ao período de escrituração de despesa constitui fundamento para lançamento de imposto se dela resultar redução indevida do lucro real, mormente quando se verifica já estar precluso o direito àquela dedução ou então quando o sujeito passivo não logrou comprovar que a referida despesa não havia sido aproveitada no exato período de apuração, ou mesmo em períodos anteriores ao de sua efetiva apropriação.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA JURÍDICA. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. GLOSA.

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio a seus sócios ou acionistas é uma faculdade das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que precisa ser exercida no devido tempo, tem natureza jurídica diversa da distribuição de dividendos a que estão obrigadas as sociedades anônimas, e sua dedutibilidade está condicionada a seu registro contábil como despesa financeira, com observância do regime de competência, em contrapartida a conta ou subconta individualizada do passivo, que represente o direito de crédito do sócio ou acionista.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Confirmada a ocorrência dos fatos geradores que deram causa ao lançamento principal, deve ser dado a este lançamento igual entendimento.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009

**RESERVA DE REAVALIAÇÃO. VEDAÇÃO À TRIBUTAÇÃO ANTECIPADA. REALIZAÇÃO EFETIVA DO BEM.**

A contrapartida da reavaliação de qualquer bem da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, inviabilizando tanto a tributação espontânea da reserva por parte do sujeito passivo, quanto à exigência fiscal justificada por adição a menor quando da tentativa de tributação antecipada.

**PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. AJUSTE EXTRACONTÁBIL. DEPRECIACÕES NÃO CONTABILIZADAS. ADIÇÃO NÃO REALIZADA.**

Em regra, as provisões indedutíveis incluídas no cômputo do lucro real, devem ser igualmente adicionadas à base de cálculo da contribuição social, como no caso das despesas com depreciação mantidas à margem da escrituração contábil da pessoa jurídica.

**COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDO INEXISTENTE. GLOSA.**

A base de cálculo negativa declarada pela pessoa jurídica deve ser ajustada (reduzida) pelos valores tributáveis apurados em ação fiscal, cabendo ainda, no ano subsequente, a glosa da compensação indevida, quando o saldo acumulado for inexistente ou insuficiente.

**AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. DESCABIMENTO.**

Descabe o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5% quando não perfeitamente caracterizada a recusa do sujeito passivo em atender às intimações ou o efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.**

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Não há apresentação de Contrarrazões.

Há Recurso de Ofício em relação ao crédito tributário exonerado (multa agravada).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, a questão de mérito posta pelo contribuinte em seu recurso voluntário cinge-se à dedutibilidade do JCP apurado sobre anos anteriores; dedutibilidade de créditos tributários reconstituídos em razão da exclusão do contribuinte do PAES; inexistência de exigência legal de oferecimento de reserva de reavaliação ainda não realizada à tributação pela CSLL.

Antes de adentrar ao mérito propriamente dito, seguindo, na ordem, os argumentos dispostos pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, passo à análise das preliminares suscitadas, conforme segue.

### **1. Decadência: impossibilidade de questionamento de fatos ocorridos em 2003 e 2004**

Para o contribuinte, “o auto de infração em discussão pretendeu exigir valores de IRPJ e CSLL incidentes sobre dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando da exclusão da Recorrente do PAES, bem como valores de CSLL calculados sobre suposta falta de adição de montantes à base de cálculo desse tributo quando da realização de reserva de reavaliação efetuada pela Recorrente”, afirmando que a lavratura do auto de infração deu-se em 2012 e os atos jurídicos vinculados aos fatos em questão deram-se em 2003 e 2004, respectivamente.

Há um equívoco do contribuinte ao avaliar os fatos à luz da legislação que regulamenta a decadência em matéria tributária. Em verdade, apenas no ano-calendário de 2008 é que as despesas decorrentes dos fatos acima descritos afetaram a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo o montante de tributo pago pelo contribuinte.

A fiscalização possui o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, declarado o tributo e efetuado o pagamento antecipado, considerando a situação típica do IRPJ e CSLL, cujo fato gerador ocorre, efetivamente, ao término do ano fiscal, a homologação tácita, a teor do § 4º, do art. 150, do CTN, ocorre com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar do pagamento. Seja num ou noutro caso, como a fiscalização intimou o contribuinte da lavratura dos autos de infração, via postal, em 27.03.2012 (AR de fl. 278), o aparente recolhimento a menor de tributos, por parte do contribuinte, no ano-calendário de 2008, passível de fiscalização pelos fiscais da Receita Federal do Brasil, não estava decaído, nem o eventual pagamento realizado estava definitivamente homologado.

Desta forma, afasto a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

## 2. Deficiência da autuação

Para o contribuinte, em relação aos itens de questionamento de dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando da exclusão da Recorrente do PAES e de suposta falta de adição de valores à base de cálculo da CSLL, em função de realização da reserva de reavaliação, o “auto de infração em discussão não trazia uma descrição precisa e congruente dos fatos que ensejaram a sua lavratura, nem demonstra claramente como a D. Fiscalização chegou ao cálculo das exigências ali estabelecidas”, concluindo que “tais omissões e imprecisões impedem a Recorrente de ter pleno conhecimento das circunstâncias que levaram à autuação, restringindo seu direito à ampla defesa e ao contraditório”.

A fiscalização levada a termo junto à Recorrente foi permeada de vários termos de intimação fiscal para que o contribuinte apresentasse informações e esclarecimentos necessários ao procedimento de fiscalização. No decorrer de todo o procedimento, o contribuinte teve o direito de produzir todas as provas admitidas e apresentar as razões para os seus procedimentos internos. Desta forma, quando da lavratura dos autos de infração, já não havia situações novas que lhe pudesse causar o pleno conhecimento das circunstâncias que circunscreveram a própria autuação.

Ademais, como se verá abaixo, no enfrentamento de mérito da autuação, o contribuinte tinha perfeito conhecimento dos fatos que lhe foram imputados, tanto que, resumiu, de forma adequada os pontos controvertidos: “o auto de infração objeto do presente Processo Administrativo refere-se aos períodos-base de 2008 e 2009 e pretende exigir valores de: (i) IRPJ e CSLL, calculados sobre dedução supostamente indevidas de JCP; (ii) IRPJ e CSLL, calculados sobre dedução supostamente indevida de débitos fiscais quando da exclusão da Recorrente do PAES; e (iii) CSLL, calculados sobre suposta falta de adição de montantes à base de cálculo desse tributo quando da realização de reserva de reavaliação efetuado pela Recorrente no mesmo ano-calendário.

Assim, não vislumbrando o alegado pelo contribuinte quanto à suposta deficiência de fundamentação na autuação, inclusive porque o contribuinte pode se defender adequadamente quanto ao mérito da autuação, afasto a preliminar.

## 3. Do mérito

### 3.1. Da dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio

A dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio pago pelo contribuinte sujeito ao regime de tributação com base no lucro real decorre de lei, conforme disposto no art. 9º, da Lei 9.249/95, abaixo transcrito:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

A questão controversa, no caso concreto, é que o contribuinte apontou a possibilidade de pagar até R\$ 15.201.403,32 a título de JCP no ano-calendário de 2008, mas chegou a esse valor considerando a soma dos limites de R\$ 7.916.004,65 para o ano-calendário

de 2006, R\$ 4.778.809,94 para o ano-calendário de 2007 e R\$ 2.506.588,73, para o ano-calendário de 2008.

Em suma, a questão é a obediência, ou não, ao regime de competência.

Para o contribuinte, o JCP assemelha-se, no âmbito societário, ao regime de distribuição de dividendos e, em relação ao regime de competência, defende que o mesmo deve ser observado a partir da correspondente obrigação legal de pagar os montantes de JCP, ou seja, com a deliberação societária que aprova seu pagamento aos acionistas. Acrescenta, por fim, que o regime de competência só deveria servir de fundamento para uma tributação nos casos em que resulte em postergação do reconhecimento de receita pela sociedade ou antecipação do reconhecimento de custos ou despesas.

Analisando os argumentos do contribuinte em ordem inversa, não há, com o pagamento do JCP, uma situação de postergação de reconhecimento de receita pela sociedade, nem antecipação do reconhecimento de custos ou despesas.

Em verdade, o que se deve observar é que, a cada fechamento de exercício fiscal, tem o contribuinte a faculdade de, atendida a legislação, propor o pagamento de JCP para seus acionistas em assembleia e, deliberado o pagamento, lançar a respectiva obrigação de pagamento, materializando-se a despesa, que será dedutível, na forma da legislação.

Se, no encerramento do ano fiscal, o contribuinte deixa de exercer essa faculdade, mesmo preenchendo os requisitos para o pagamento do JCP e sua utilização como despesa dedutível, não se materializa a despesa e, à vista dessa renúncia tácita, não poderá utilizar-se de bases de anos anteriores para o cálculo posterior do JCP.

No caso, a deliberação do contribuinte de pagar JCP a seus acionistas no ano-calendário de 2008, incidentes sobre patrimônios líquidos de períodos anteriores, tal decisão não tem validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas aquelas referentes ao próprio ano-calendário. O pagamento de valores com base em exercícios anteriores não gera uma despesa do próprio exercício e, desta forma, ainda que tenha sido efetuado o pagamento de fato, tais valores não são dedutíveis, razão pela qual a glosa realizada pela fiscalização, no presente caso, está de acordo com a legislação e posicionamento desta Câmara sobre o tema.

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência (art. 9º, da Lei nº 9.249/95 e art. 29, da IN SRF nº 11/96) o argumento do contribuinte de que teria observado o regime de competência pelo fato de ter decidido o creditamento do montante de JCP no mesmo período em que levou a efeito a dedução no lucro real dos juros incorridos em anos anteriores.

Por fim, ainda que o pagamento de JCP possa ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404/76 (art. 9º, § 7º, da Lei 9.249/95), o que de fato o assemelha aos dividendos para fins societários, fato é que, para fins fiscais, o tratamento de um e outro são totalmente diversos, não sendo passível de aplicação das regras de pagamento de dividendos para o pagamento do JCP, notadamente com a finalidade de se alcançar exercícios anteriores.

Mantenho, desta forma, a glosa das despesas com JCP levada a efeito pela fiscalização, mantida pela decisão da DRJ de Salvador (BA).

### 3.2. Dedução de débitos relacionados à exclusão do PAES

Em síntese, esclarece o contribuinte que aderiu ao PAES, instituído pelo Lei 10.684/03 e que, à vista das regras do referido Parcelamento Especial, ocorreu, além da inclusão de débitos de COFINS, como era seu objetivo, a consolidação de débitos de CSLL, relativos aos anos-calendário de 1994 e 1995, que tinham sido objeto de pagamento parcial com base no parcelamento instituído pela MP nº 38/2002.

Em 2007, por ausência de recolhimento de três parcelas consecutivas, foi desenquadrada do PAES. Reconheceu as consequências tributárias desse desenquadramento no ano-calendário de 2008, optando pela adição do saldo existente no PAES como Receita Não Operacional (R\$ 7.650.779,69) para fins de oferecimento à incidência do IRPJ e CSLL. Ato contínuo, reconheceu os novos valores devidos em decorrência da exclusão do PAES, como Despesas Não Operacionais (R\$ 16.978.478,12). Relata, por fim, que esses débitos foram novamente parcelados, nos termos da Lei 11.941/09, com suas alterações posteriores.

Mesmo querendo transmitir um aspecto de singeleza na operação contábil realizada, fato é que o contribuinte, para recompor os valores que voltaram a ser devidos pelo desenquadramento do PAES, deveria ter preparado uma memória de cálculo e, principalmente, ter guardado documentos suficientes para demonstrar a composição dos valores que a compunha.

Apresentou a planilha que adiante segue para justificar o valor de R\$ R\$ 16.978.478,12 [R\$ 16.987.053,14 (-) R\$ 8.575,00], contabilizado como “despesa não operacional”:

Encargos/PIS 95 - MP38	171.093,22
Débitos adicionais não comprovados	414.397,64
Cofins - PAES Excluída 07/03	7.650.779,69
Encargos/CSL 95 - MP38	2.477.400,95
Auto Multa Isolada - até 08/97	574.735,60
Encargos - Cofins Perda Benefício	2.217.537,53
Encargos/ PIS 95 - MP38	3.176.563,84
Juros Selic até Dez/2008	295.969,67
Multa	8.575,00
<b>TOTAL</b>	<b>16.987.053,14</b>

Tanto não havia singeleza na recomposição levada a termo que, mesmo intimada diversas vezes, não logrou o contribuinte apresentar documentação hábil para justificar se, de fato, os valores recompostos seriam todos dedutíveis.

Tendo em vista o detalhamento da r. decisão da DRJ de Salvador quanto a este específico item do Recurso Voluntário, com o qual concordo plenamente, adoto as mesmas razões da decisão de piso para manter integralmente a glosa, conforme segue:

“O valor de R\$16.978.478,12, cuja composição está demonstrada na planilha apresentada pelo sujeito passivo e reproduzida acima, corresponde ao total dos saldos dos débitos que foram incluídos no PAES em 2003 e continuavam em aberto, em julho de 2007, por ocasião da exclusão da Impugnante do aludido programa de parcelamento, acrescido dos juros calculados de julho de 2008 (mês do reconhecimento contábil da dívida) até dezembro de 2008 (mês do encerramento do período-base em que as despesas foram apropriadas).

Desse montante de R\$16.978.478,12, o valor de R\$7.650.779,69 refere-se ao saldo remanescente dos débitos de COFINS relativos aos períodos de apuração de janeiro de 2000 a janeiro de 2003, que foram objeto de medida judicial (Mandado de Segurança), da qual a pessoa jurídica desistiu, em julho de 2003, para fins de ingressar no PAES. Naquele momento, o débito de COFINS incluído no PAES era de R\$7.792.441,16, conforme planilha constante do Termo de Verificação Fiscal (fl. 266).

Ressalte-se que, consoante a mesma planilha, parte desses débitos da COFINS, no valor de R\$3.259.653,76, foi deduzida nas respectivas DIPJ, ainda que sua dedutibilidade tenha vindo a ser suspensa, em função da medida judicial, sem que o sujeito passivo comprovasse que o tivesse adicionado para efeito da determinação do lucro real, em desacordo com o artigo 41, §1º, da Lei nº 8.981, de 1995, *in verbis*:

*Art. 41. Os tributos e as 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.** (grifei)

*Por sua vez, os incisos II a IV da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), dispõem:*

*Art. 151(...)*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

***IV- a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*** (grifei)

Desse modo, não é verdadeira a alegação da Impugnante no sentido de que, quando aderiu ao PAES, em julho de 2003, desistindo da ação judicial relativa aos mencionados débitos da COFINS, deduziu, pela primeira vez, os respectivos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que, pelo menos, parte dessas despesas, no valor de R\$3.259.653,76, já havia sido deduzida nos períodos-base correspondentes, tal como demonstram as respectivas DIPJ, e foi novamente deduzida pela Contribuinte no momento da desistência da ação judicial e ingresso no PAES, configurando seu aproveitamento em duplicidade.

De qualquer forma, a dedutibilidade do montante integral de R\$7.650.779,69, referente aos débitos da COFINS, foi acatada pelo agente fiscal, uma vez que tal quantia foi estornada do passivo em contrapartida à conta de resultado "Outras receitas não-operacionais".

O litígio prende-se, então, à dedutibilidade dos demais débitos que, juntamente com os R\$7.650.779,69, compõem o total de R\$16.978.478,12, oriundo do desenquadramento da empresa do PAES, em julho de 2007, apropriado contabilmente como despesa no ano seguinte, mais precisamente em julho de 2008, acrescido dos juros moratórios de julho a dezembro de 2008.

Declara a Contribuinte que os demais débitos seriam relativos à CSLL dos anos-calendário de 1994 e 1995 quitados parcialmente por anistia anterior (MP 38), débitos esses que estariam sendo controlados em quatro processos

administrativos. Segundo o agente fiscal, tais processos, já no âmbito da PGFN, tratam de débitos não só de CSLL como também de PIS (fato corroborado pela própria planilha apresentada pela empresa), decorrentes de auto de infração e de conta-corrente. Contudo, não se confirmou a informação de que os referidos débitos teriam sido objeto do programa de parcelamento anterior, no caso o REFIS.

Primeiramente, cumpre salientar que, se estamos tratando de débitos correspondentes aos anos-calendário de 1994 e 1995, a regra geral imposta pela legislação de regência, em obediência ao regime de competência dos exercícios, é que tenham sido deduzidos na apuração do lucro líquido dos próprios períodos-base. Ainda que essa dedução não tenha sido feita em conformidade com as respectivas competências das despesas, a opção pelo PAES, em julho de 2003, implicava a consolidação da totalidade dos débitos existentes, sujeitando a pessoa jurídica à confissão irrevogável e irretratável dos débitos consolidados, nos termos dos artigos 14 e 15, inciso I, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Assim sendo, em 2003, no momento de adesão ao PAES, obrigatoriamente, o montante total dos aludidos débitos deveria ser contabilmente reconhecido no passivo, como valor (parcelamento) a pagar, em contrapartida a uma conta de resultado (despesa), e não apenas os débitos da COFINS (R\$7.792.441,16 quando da adesão ao PAES e R\$7.650.779,69 no momento da exclusão), aos quais a Impugnante, de forma confusa e equivocada, insiste em classificar como total da dívida incluída no PAES.

Portanto, em julho de 2008, um ano depois de excluída do PAES, e transcorridos cerca de treze anos dos períodos de apuração (1994 e 1995) das contribuições em apreço (PIS e CSLL), a Interessada veio a reconhecer contabilmente as respectivas despesas, deixando de observar o regime de competência, sem sequer comprovar seu não aproveitamento anterior, seja nos exercícios sociais apropriados, seja em 2003, ao confessar a dívida para fins de sua inclusão no PAES, ou mesmo que as tenha adicionado no LALUR, para que fosse excluído em período-base posterior.

Cabe salientar que, ainda que se considere a hipótese de que tais valores não tenham sido efetivamente apropriados anteriormente, o que não restou comprovado nos autos, já estaria prescrito o direito de fazê-lo em 2008, quando não mais poderia retificar suas declarações de rendimentos daqueles períodos de apuração ou pleitear a restituição de valores recolhidos a maior, se fosse o caso, em virtude da possível falta de dedução de despesas e, conseqüentemente, do aumento do lucro tributável.

A Impugnante alega que a Fiscalização estaria pretendendo inverter o ônus da prova, já que esta é quem deveria provar que os valores deduzidos em 2008 não haviam sido aproveitados antes, além do que a contabilidade faz prova a favor da Contribuinte, conforme disposto nos artigos 923 e 924 do RIR/1999. Nesse sentido, convém transcrever os referidos dispositivos legais:

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifei)*

*Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior.*

De sorte que não procedem as alegações da Requerente, em relação a despesas apropriadas extemporaneamente e sem qualquer comprovação, visto que a escrituração somente faz prova a seu favor caso esteja devidamente suportada por documentos hábeis (art. 923), o que não veio a acontecer, a despeito das diversas intimações com essa finalidade expedidas pelo Fisco.

Ademais, a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração do sujeito passivo (art. 924) é realmente uma atribuição da autoridade administrativa, desde que haja observância do artigo anterior (art. 923), ou seja, desde que tais fatos estejam não apenas escriturados, mas também comprovados com documentos hábeis, o que, repita-se, não ocorreu no presente caso.

A propósito da inexatidão em relação ao período de competência da dedução, assim dispõe o artigo 273 do RIR/1999:

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I- a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II- a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

No caso concreto não há que se falar em postergação do pagamento do imposto para período posterior ao que seria devido, tal como previsto no inciso I do artigo 273 do RIR/1999, tendo em vista que, de modo geral, a dedução de uma despesa em período posterior àquele em que foi incorrida poderia gerar antecipação do pagamento do imposto e não sua postergação. Além disso, como já comentado, não ficou comprovado que a dedução deixou de ser efetuada no período de competência.

Na verdade, o que ocorreu foi a hipótese do inciso II do artigo 273 do RIR/1999, ou seja, a redução indevida do lucro real apurado no ano-calendário de 2008, no qual a despesa foi apropriada. Acrescente-se ainda que, no caso da CSLL, a alíquota a que estava submetida a Autuada foi majorada de 9% para 15%, a partir de 01/05/2008, por força do artigo 17 da Lei nº 11.727, de 2008, proporcionando uma redução indevida ainda maior do lucro real apurado em 2008.

Portanto, do total das despesas deduzidas em 2008, no montante de R\$16.978.478,12, admitiu-se apenas a dedutibilidade dos seguintes valores: R\$7.650.779,69, referente aos débitos da COFINS, também adicionados em 2008, e R\$295.969,67, relativos aos juros calculados de julho a dezembro de 2008. O resultado foi ainda ajustado pela adição do valor de R\$23.434,11, referente aos acréscimos moratórios (de julho a dezembro de 2008) correspondentes à parcela das despesas chamada "débitos adicionais não comprovados", que estavam incluídos no valor de R\$295.969,67.

Desse modo, resta confirmada a glosa realizada pela Fiscalização do valor de R\$9.055.162,89, que reduziu, indevidamente, tanto a base de cálculo do IRPJ como da CSLL relativos ao ano-calendário de 2008.

### 3.3. Realização de reserva de reavaliação – falta de adição na apuração da CSLL

Para iniciar a análise dos argumentos do contribuinte neste tópico, imprescindível a transcrição do art. 4º, da Lei nº 9.959/2000:

Art.4ºA contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido **quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.** (grifei)

As possibilidades de realização de um bem reavaliado, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, estão inseridas no art. 35, do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme segue:

Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.**

§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real:

a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;

b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

1 - alienação, sob qualquer forma;

2 - depreciação, amortização ou exaustão;

3 - baixa por perecimento;

§ 2º - O contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período.

§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação. (grifei)

Desta forma, considerando que a própria fiscalização constatou que a reserva de reavaliação do contribuinte não se realizou, nos termos da letra 'b', do § 1º, do art. 35, do Decreto-lei 1.598/77, não há que se falar em justificativa legal para a constituição do crédito tributário de CSLL, fato que não passou despercebido no v. acórdão recorrido, redundando na decisão da 2ª Turma da DRJ de Salvador no sentido de afastar parte dos créditos tributários de CSLL constituídos pela fiscalização.

A razão de não ter sido afastada completamente a constituição dos créditos tributários de CSLL referentes à realização espontânea de reserva de reavaliação por parte do contribuinte decorreu de erros constatados pela fiscalização e confirmados pela decisão de piso quanto à escrituração contábil do contribuinte.

Em resumo, o contribuinte não se desincumbiu de comprovar a razão da existência de saldos existentes de tributos diferidos de IRPJ em 2003 e não existir para a CSLL.

Posteriormente, para ajustar essa diferença, o contribuinte partiu do próprio saldo dos tributos diferidos, já considerando a reavaliação noticiada, realizada no ano de 2004, para apurar o valor a ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e CSLL, o que não tem amparo legal e gerou distorções.

A 2ª Turma da DRJ de Salvador, por sua vez, partindo das informações prestadas pelo contribuinte através das DIPJ's entregues e observações realizadas pela fiscalização, concluiu que o saldo das reservas de avaliação estavam adequados à realização dessas reservas pela depreciação no período considerado – 2004 a 2008, seguindo o disposto pela fiscalização, de tal forma que, recompondo os saldos, concluiu, de forma objetiva, que o valor efetivo a ser adicionado, para a “realização espontânea da reserva de reavaliação” do contribuinte seria de R\$ 5.479.429,46 e, desta forma, a diferença para o valor adicionado, a título de IRPJ, no importe de R\$ 11.068.073,90 (utilizado pela fiscalização), seria uma despesa/provisão indedutível, no importe de R\$ 5.588.644,44, a qual deveria ser mantida em face dos créditos constituídos a título de CSLL.

Este julgador, compulsando os autos, não encontrou elementos de prova que pudessem afastar as conclusões da fiscalização que redundaram na constituição de créditos tributários de CSLL, uma vez que a escrituração contábil do contribuinte e os esclarecimentos prestados não trouxeram tais elementos.

Por outro lado, a recomposição de saldos realizada pela fiscalização (conta reserva de reavaliação), por ocasião da autuação, acabou por ser corroborada pelos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte por ocasião de sua impugnação, fato apontado pelo relator da decisão de primeira instância, dando credibilidade aos números reconstituídos.

Partindo desses números, a DRJ, de forma objetiva, apontou que a legislação não permite a realização voluntária da reserva de reavaliação, de tal forma que os créditos tributários constituídos, em face desse fato, foram exonerados, com a ressalva de que, oportunamente, quando o contribuinte efetivamente realizá-la, estará sujeito à tributação.

A diferença, por não ter tido um esclarecimento adequado do contribuinte e, por outro lado, por ter sido constatado, nos documentos apresentados, que estavam identificados no LALUR como “despesa de depreciação com imóveis” e não com o “realização de reserva de reavaliação”, tratar-se-ia de uma provisão indedutível e, por essa razão, uma vez adicionada para a apuração do IRPJ, também deveria ser adicionada na apuração da CSLL, justificando a manutenção parcial dos créditos tributários constituídos a esse título.

Desta forma, como a opção do contribuinte não está amparada na legislação em vigor e, por outro lado, a constituição de créditos tributários de CSLL, em face de reserva de reavaliação não efetivamente realizada, também não tem o mesmo amparo, **nego provimento ao recurso de ofício** neste ponto, mantendo a exoneração parcial reconhecida na decisão da DRJ de Salvador.

Por outro lado, como o contribuinte não demonstrou ou comprovou a razão das diferenças entre os números escriturados a título de tributo diferido para o IRPJ em face da CSLL e, seguindo e corroborando os cálculos realizados no v. acórdão recorrido, mantenho o crédito tributário de CSLL decorrente de adição de despesa/provisão indedutível.

### 3.4. Juros sobre a multa

Por fim, quanto a alegação do contribuinte de que não é cabível a incidência dos juros sobre a multa de ofício, em que pese os argumentos apresentados, é pacífico o entendimento desta Turma Julgadora no sentido do acórdão recorrido cabendo, simplesmente, registrar que a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentes de todas as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Rejeito, pois, as alegações da recorrente também neste item.

Em relação à multa agravada, afastada pela decisão de primeira instância, ficou evidenciado que o contribuinte sofreu mudança de controle operacional, de equipes, de sede social, de sistemas eletrônicos de controles contábeis e fiscais, especialmente decorrente do desfazimento da Associação entre Unibanco e Grupo AIG, o que acabou dificultando o pronto levantamento das informações solicitadas pela Fiscalização. Ainda assim, a Requerente solicitava à Fiscalização autorização para alargar os prazos, sempre que necessário.

A imputação da multa agravada só tem cabimento em situações nas quais o não atendimento à intimação se dá de forma propositada, com o intuito de causar embaraço ao procedimento fiscal, o que não ficou comprovado no caso concreto, motivo pelo qual voto por **negar provimento ao Recurso de Ofício.**

Por todo o exposto anteriormente, nego provimento ao recurso de ofício e nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo íntegros os créditos tributários reconhecidos pela decisão de piso.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator