



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.721103/2014-29  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1302-001.068 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de dezembro de 2021  
**Assunto** ADIÇÕES AO LUCRO REAL E À BASE DA CSLL  
**Recorrente** BRASKEM QPAR S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo administrativo de Auto de Infração lavrado contra BRASKEM QPAR S/A., em razão de exclusões indevidas não autorizadas na apuração do lucro real (e-fls. 818-830).

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 731-815) que acompanha o Auto de Infração, apresenta inicialmente o contexto da fiscalização empreendida, que apurou diversas infrações, indicadas em quatro casos, cada um objeto de um processo distinto.

Nos presentes autos são tratados os casos II e III.

O caso II, intitulado “Exclusão *indevida a título de reversão de provisões – IPI com exigibilidade suspensa*”, verificou a existência de diferença nos ajustes feitos ao Lucro Real (IR) e naqueles feitos à base de cálculo da CSLL para o ano-calendário de 2009 relativos à empresa POLIBUTENOS S/A, posteriormente incorporada pela QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A, atual BRASKEM QPAR S/A, ora recorrente.

As diferenças referidas dizem respeito às exclusões do valor revertido de depósitos judiciais de IPI, por conta da desistência do processo nº 2002.61.00.001327-2.

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

O caso III analisou reversão/constituição depreciações acumuladas, no valor total de R\$ 379.276,64.

De acordo com a autoridade autuante, nos termos do art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/1995, os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, II a IV, do CTN não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL enquanto persistir a suspensão. Por essa razão, estes valores deveriam ser adicionados ao lucro real e controlados na Parte B do Lalur. Em caso de trânsito em julgado de decisão desfavorável ao contribuinte ou na hipótese de desistência da ação, os valores deveriam ser excluídos na apuração do lucro real. Essas regras são igualmente aplicáveis à CSLL. Enquanto estiver suspensa a exigibilidade do tributo, a despesa respectiva contabilizada corresponderia à provisão não dedutível, de acordo com a regra do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, corroborando a conclusão de que deve haver a adição de tais valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em resposta ao Caso II, a contribuinte apresentou a composição dos lançamentos referentes aos depósitos judiciais de IPI, demonstrando a constituição da respectiva provisão, além de apresentar comprovação da desistência do processo judicial. Não apresentou, contudo, cópia do LALUR/LACS de modo a atestar que as exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL pertinentes ao ano-calendário de 2009 correspondem a valores que haviam sido adicionados nas apurações desses tributos em anos-calendário anteriores.

Ademais, a autoridade autuante constatou que a POLIBUTENOS excluiu, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o montante de R\$ 379.276,64 a título de “Reversão/Constituição Depreciações Acumuladas”, conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte da Ficha 09A/Linha 69 – Outras Exclusões e da Ficha17/Linha 53 – Outras Exclusões, ambas da DIPJ do ano-calendário de 2009.

Esclarece a autoridade autuante que as reversões de depreciações são tratadas como receitas, já que, quando de seu lançamento, as depreciações são despesas. Desse modo, não haveria justificativa para a realização de exclusão sob a rubrica “Reversão/Constituição Depreciações Acumuladas”. O contribuinte foi então intimado a esclarecer e comprovar a exclusão sob esta rubrica, tendo se limitado a apresentar balancete analítico do mês de dezembro de 2009, no qual o valor de R\$ 379.276,61 se refere ao saldo de reversão de depreciação acumulada.

Em virtude da ausência de justificativa e de comprovação do direito à exclusão sob a rubrica “Reversão/Constituição Depreciações Acumuladas”, foi lavrado o auto de infração de CSLL resultante da glosa das exclusões realizadas na apuração da base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2009 sob as rubricas “Reversão de Provisões (Depósito Judicial de IPI)” e “Reversão/Constituição Depreciações Acumuladas”. Sobre a contribuição apurada foi aplicada multa de ofício de 75% (e-fls. 817-826).

A contribuinte apresentou impugnação às e-fls. 836-869, onde apresentou os seguintes argumentos, ora resumidos:

Acerca da glosa da exclusão na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, feita sob a rubrica “Reversão/Constituição Depreciações Acumuladas”, afirma que não reuniu “*a documentação capaz de comprovar a insubsistência da cobrança, mas se compromete a fazê-lo o mais breve possível*”.

Defende teria havido erro na identificação do sujeito passivo, pois a autuada (BRASKEM QPAR S/A), foi incorporada pela BRASKEM S/A no curso da ação fiscal, mais

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

precisamente em 01/12/2014, data em que foi aprovado o evento societário. Afirma ter informado sobre a incorporação no curso da fiscalização, em 15/12/2014, em 16/12/2014 e em 19/12/2014. Isso não obstante, o auto de infração foi lavrado, em 23/12/2014, tendo como sujeito passivo a já extinta BRASKEM QPAR S/A. afirma que nos termos do art. 132 do CTN, a incorporadora é responsável pelos tributos devidos, até a data do ato, pela incorporada.

Argumenta que a autoridade autuante teria sido muito rigorosa ao não aceitar, como prova hábil e idônea a comprovar as adições dos depósitos judiciais do IPI discutido na ação judicial, os LALUR/LACS em meio magnético relativos aos anos-calendário de 2004 a 2008. As formalidades invocadas pela autoridade autuante, previstas na Instrução Normativa SRF n.º 28/1978 e no art. 260 do RIR/1999, precedem a escrituração em meio magnético e não podem ser reputadas requisito indispensável ao reconhecimento da idoneidade e da força probatória de tais documentos.

Pugna deve prevalecer a verdade material retratada nas provas apresentadas, inclusive nos documentos contábeis cujos lançamentos deram suporte aos ajustes informados nos referidos livros. Ademais, os valores informados como adições na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nas DIPJs da POLIBUTENOS, relativas aos anos-calendário de 2004 a 2008, sob a rubrica “Outras Adições” e “Tributos com Exigibilidade Suspensa”, correspondem aos valores constantes dos LALUR/LACS em meio digital apresentados. Esses mesmos valores estariam confirmados por lançamentos contábeis constantes do Razão. Isso é prova bastante de que as exclusões declaradas no ano-calendário de 2009 têm correspondência com as adições também declaradas nos anos-calendários anteriores.

Argumenta que o presente auto de infração de CSLL decorreu de glosa de exclusões na apuração da base de cálculo relativa ao ano calendário de 2009, exclusões estas efetuadas sob a rubrica “Reversão de Provisões (Depósito Judicial de IPI)”, mas que as normas invocadas como fundamento para a autuação se limitam a vedar a dedutibilidade de provisões, admitindo que esses valores sejam considerados como parcela redutora do lucro líquido se e quando deixarem de se constituir em provisões e passarem a ser reconhecidos como despesas pelo sujeito passivo, nos termos art. 41, § 1º da Lei n.º 8.981/1995.

Da mesma forma, o art. 13, I, da Lei n.º 9.249/1995 lista de forma exaustiva as provisões dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não constando desta norma os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. Finalmente, o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/1977 determina que sejam adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real, as provisões não dedutíveis. Estas normas, interpretadas conjuntamente, conduzem à conclusão de que deve o contribuinte adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa. Portanto, a infração a estas normas ocorre quando o contribuinte deixa de promover a adição exigida, caso em que a Fiscalização deve adicionar os valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Afirma que no ano-calendário 2009, a POLIBUTENOS se limitou a excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores das despesas dedutíveis de IPI decorrentes da desistência da ação judicial, como autoriza o *caput* do art. 41 da Lei n.º 8.981/1995. Não houve dedução de tributo ou contribuição com exigibilidade suspensa, razão pela qual não há que se falar, neste ano-calendário, em infringência às normas invocadas pela autoridade autuante. A eventual falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa é infração pertinente ao ano-calendário em que ocorreu o respectivo fato gerador sem que houvesse o recolhimento da exação em virtude da causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O procedimento adotado pela autoridade autuante visou,

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

portanto, mascarar a ocorrência de decadência de eventuais infrações ocorridas em anos-calendário anteriores, correspondentes a supostas ausências de adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa. É descabida a vinculação entre adições e exclusões, tal como pretendido pela autoridade autuante.

Argumentou, ademais, que a pessoa jurídica que supostamente cometeu a infração objeto do auto teria sido a POLIBUTENOS, que foi incorporada, em 01/09/2010, pela QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A, antiga razão social da BRASKEM QPAR S/A, tendo esta última sido incorporada, em 01/12/2014, pela BRASKEM S/A.

Informa que à época dos fatos, a POLIBUTENOS era controlada pelo grupo UNIPAR, situação esta que perdurou até 22/01/2010, quando a BRASKEM S/A, controlada pelo grupo ODEBRECHT, adquiriu a participação da UNIPAR na QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A. Insurge-se, assim, contra a multa lançada em face da BRASKEM S/A, que sequer fazia parte do grupo. Invoca o art. 129 do CTN, segundo o qual o sucessor é responsável pelos créditos tributários do sucedido que estejam constituídos ou em curso de constituição à data da sucessão, vale dizer, a responsabilidade alcança apenas os créditos tributários que componham o passivo da pessoa jurídica sucedida. Ademais, nos termos do art. 132 do CTN, a responsabilidade em caso de incorporação alcança apenas os tributos, não abarcando as multas.

Por fim, pediu fosse acolhida a preliminar para anular a autuação, subsidiariamente o acolhimento das razões de mérito, para julgar improcedente o auto de infração. Finalmente, caso não sejam providas a preliminar e as razões de mérito, requer a exclusão da multa.

O Acórdão (e-fls. 1038-1046) que julgou procedente em parte a impugnação, sobre a alegação de erro na indicação do sujeito passivo, refutou o pedido da impugnante, como se observa:

A alegação não se sustenta, tendo em vista que a despeito da incorporação invocada pela impugnante, não foi providenciada a baixa do CNPJ da BRASKEM QPAR S/A

junto ao CNPJ, de modo que esta pessoa jurídica permaneceu ativa no cadastro da Receita Federal do Brasil.

De fato, os extratos do sistema CNPJ anexados às fls. 1034-1035 atestam que a baixa do CNPJ da BRASKEM QPAR S/A se deu apenas em junho de 2015, para o evento (incorporação) ocorrido em 01/12/2014.

Há farta jurisprudência administrativa reconhecendo a validade do lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, quando não houve baixa do respectivo CNPJ.

Além disso, a autoridade julgadora assentou que não teria havido qualquer prejuízo à defesa da contribuinte, que apresentou “substancial impugnação”, e com isso logrou exercer com efetividade o contraditório e a ampla defesa. Defende que no caso deve ser aplicado o princípio *pas de nullité sans grief*.

Sobre a alegação de que a autoridade fiscal teria sido muito rigorosa na apreciação das provas apresentadas - arquivos magnéticos correspondentes ao LALUR/LACS relativos aos anos-calendário de 2004 a 2008 – a turma julgadora apontou os seguintes fundamentos:

A alegação não convence. A autoridade autuante limitou-se a exigir que o contribuinte apresentasse LALUR/LACS pertinentes aos anos-calendário em que os valores do IPI com exigibilidade suspensa foi adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Trata-se de livros de escrituração obrigatória àqueles que apuram o lucro real, nos termos do art. 262 do RIR/1999.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

A afirmação de que a POLIBUTENOS estava, no ano-calendário de 2009 e anteriores, sob controle de outro grupo empresarial não passa de uma evasiva. É consabido que qualquer operação societária de certa envergadura envolve procedimentos de *due diligence*, nos quais as partes envolvidas se cercam de cuidados a fim de verificar a regularidade da pessoa jurídica ou da participação societária adquirida. No caso, trata-se de verificação elementar a qualquer procedimento desse tipo a análise dos livros contábeis e fiscais.

É curioso notar que, a despeito disso, o contribuinte, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 24/2014 afirmou textualmente que “as informações contidas nos referidos arquivos são as que foram apresentadas pelo antigo grupo controlador da empresa Polibutenos S/A – Indústrias Químicas e que foram assumidas como verdadeiras quando da aquisição do controle pela Braskem S.A”. Em outras palavras, o contribuinte quer fazer crer que, quando da incorporação da POLIBUTENOS, já sabia da inexistência dos LALUR/LACS e que, a despeito disso, adotou como verdade as informações constantes de simples arquivos magnéticos apresentados pela contraparte. A partir dessa afirmação, sustenta que deve o Fisco também admitir como verdadeiras as informações constantes dos referidos arquivos magnéticos.

Está claro que o contribuinte, ao adquirir a POLIBUTENOS, não atuou com a devida diligência, assumindo o risco de não comprovar devidamente fatos que devem ser escriturados no LALUR/LACS. Registre-se que esses livros tem a finalidade precisamente de registrar fatos que não estão retratados na escrituração contábil, vale dizer, são registros efetuados apenas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo em conta as regras pertinentes à apuração dessas exações.

Diante disso, não pode pretender o contribuinte apresentar singelos arquivos magnéticos como substitutos dos referidos livros.

As informações são incluídas na DIPJ de cada ano-calendário consoante as categorias presentes em dada Ficha/Linha, sendo que em muitos casos há necessidade de agregar valores escriturados sob diversas rubricas no LALUR/LACS. Por essa razão, para que se possa aferir se os valores informados em DIPJ correspondem à verdade material, é essencial o acesso ao controle desses valores no LALUR/LACS.

Não é possível, sem essa confrontação, extrair qualquer conclusão acerca dos valores informados em dada Ficha/Linha da DIPJ. Evidentemente, essas observações são aplicáveis às hipóteses em que as regras relativas à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL divergem das regras pertinentes à escrituração contábil. Esta é precisamente a situação versada nos autos, já que a legislação tributária não admite a dedução, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas relativas a tributos com exigibilidade suspensa. Em consequência, deve o contribuinte, quando da ocorrência do fato gerador do tributo cuja despesa foi escriturada na contabilidade, adicionar o respectivo valor ao apurar o lucro real e a base de cálculo da CSLL. Essa adição e o respectivo controle devem constar do LALUR/LACS, sendo esses livros essenciais para que o Fisco possa aferir a regularidade do procedimento. Futuramente, quando houver o deslinde da discussão acerca da exigibilidade do tributo, havendo desistência ou desprovemento da ação, deve o contribuinte excluir, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores anteriormente adicionados. Também nesse momento é essencial o registro dos fatos no LALUR/LACS.

Evidencia-se, assim, que não há excessivo rigor na exigência de apresentação dos LALUR/LACS dos anos-calendário em que houve a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos valores do IPI com exigibilidade suspensa. Trata-se de elemento essencial à comprovação da regularidade da exclusão na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009. A falta de apresentação desses livros e a justificativa apresentada revelam que o contribuinte não atuou com a necessária diligência, expondo-se ao risco de não lograr provar os fatos.

A decisão da DRJ também afastou a alegação de que seriam inexigíveis os LALUR/LACS de anos anteriores em razão da decadência, invocando o art. 264 do RIR/99, que

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

prescreve a conservação de documentos relacionados à atividade do contribuinte pelo período de prescrição e de decadência em relação a possíveis ações e repercussões futuras. Entende que as disposições legais mencionadas se adequam ao caso concreto e complementa:

As despesas contabilizadas relativas ao IPI com exigibilidade suspensa dos anos-calendário anteriores a 2009 foram excluídas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL referente a este último ano-calendário. Essa exclusão só se legitima se, de fato, nos anos-calendário anteriores houve a respectiva adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Há, portanto, fatos ocorridos em anos-calendário anteriores que repercutem na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009. A consequente redução dos débitos de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2009 corresponde à hipótese prevista no art. 264, § 3º, do RIR/1999.

Sobre o argumento da contribuinte de que eventual infração ocorrida corresponderia à ausência de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do IPI com exigibilidade suspensa em anos-calendários anteriores, a decisão assentou o quanto segue:

Há evidente vinculação entre a adição e a posterior exclusão nessa hipótese, fato esse que inclusive enseja o controle dos valores adicionados na Parte B do LALUR, de modo que seja possível aferir a regularidade das exclusões quando realizadas em momento futuro. A pretensão da impugnante de tratar de maneira isolada os fatos não se sustenta.

Conforme assentado em antigo brocardo latino, *nemo auditor propriam turpitudinem allegans* (a ninguém é dado alegar a própria torpeza em seu proveito). Há flagrante violação ao princípio da boa-fé objetiva na pretensão de excluir, na apuração de tributo correspondente a fato gerador futuro, despesa já deduzida na apuração de tributo pertinente a fato gerador já ocorrido. Não pode o contribuinte pretender deduzir em duplicidade despesa, sob a alegação de que o Fisco não glosou a despesa quando utilizada na apuração da base de cálculo do tributo em fato gerador ocorrido no passado.

Em hipóteses como a de tributo com exigibilidade suspensa, é a adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em anos-calendário anteriores que legitima a exclusão em ano-calendário subsequente. Não se trata aqui de deslocar a contagem do prazo decadencial, mas de glosar exclusão não legitimada por prova hábil e idônea.

Em síntese, havendo prova hábil e idônea da adição, em anos-calendário anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos tributos com exigibilidade suspensa, está legitimada a exclusão do valor dos tributos discutidos quando, ao final, a ação judicial for julgada improcedente ou houver desistência pelo contribuinte.

Na situação de que trata o presente processo administrativo, conforme já ressaltado, o contribuinte não logrou apresentar os LALUR/LACS relativos aos anos-calendário anteriores a 2009, quando, em tese, deveriam ter sido adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os valores do IPI depositado em ação judicial. Tampouco na impugnação foram apresentados os LACS, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito na autuação.

Acerca da multa aplicada, o acórdão refutou os argumentos da contribuinte, no sentido de que o sucessor não responde pelas multas aplicadas, se à época da incorporação já compusessem o patrimônio da incorporada, como entendeu ser o caso. Prossegue a fundamentação nos seguintes termos:

A propósito dessas alegações, é necessário esclarecer, de início, que o art. 132 do CTN, que trata da responsabilidade decorrente de incorporação, está incluído no Capítulo V, Seção II, que regula a responsabilidade dos sucessores. Esta Sessão, principia com o art. 129, segundo o qual a responsabilidade alcança por igual os créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

Ressalte-se, ainda, que as irregularidades contábeis que deram causa ao lançamento dos créditos tributários de que trata o presente processo administrativo seriam facilmente detectadas no processo de "due diligence", que é parte de uma operação societária dessa envergadura, de modo que seria ingenuidade supor que os controladores da BRASKEM S/A não tinha conhecimento das possíveis repercussões tributárias das referidas irregularidades.

Tendo em conta esses aspectos fáticos, acolho os fundamentos jurídicos expostos no seguinte excerto do Voto do Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no Acórdão 202-11.845 (Segundo Conselho de Contribuintes, DOU 14/08/2000):

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja aceção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborar tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

"(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária." (Hermenêutica e Aplicação do Direito, pág. 297) Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, "o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: "a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

econômico, jamais libertário, ao contribuinte." (Sucessão Tributária: Aspectos Críticos Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869)

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

"O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir."

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial n.º 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, in verbis:

"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado", Editora Revista dos Tribunais:

"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (.) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (Je, aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa (Obra citada, pág. 527)."

Pelos fundamentos acima referidos, mantenho a responsabilidade da BRASKEM S/A pela totalidade dos créditos tributários lançados, inclusive a multa de ofício.

E, pelos fundamentos expostos, julgou-se parcialmente procedente a impugnação.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 1064-1097), onde inicialmente traça uma síntese dos fatos, para a seguir reiterar a alegação de preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva, reitera os argumentos da impugnação e acresce que a DRJ não os teria enfrentado. Contra os fundamentos apresentados pela DRJ quanto ao ponto, afirma que:

Ora, a manutenção da conclusão alcançada pela DRJ/RPO corresponderia à verdadeira afronta ao exposto nos arts. 121, § 2º (sic) e 132 do CTN, na medida em que a lavratura da autuação ocorreria em face incorporada, sociedade que não mais possuía personalidade jurídica.

Conforme prevê o art. 227 da Lei n.º 6.404/76, a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)

Como não poderia deixar de ser, a incorporação, segundo o art. 219 da Lei n.º 6.404/76 é ato que acarreta a extinção da Companhia, razão pela qual, uma vez aprovada pelos acionistas em Assembleia Geral, ocasiona a perda da personalidade jurídica da incorporada e a transferência dos seus direitos e obrigações para a incorporadora.

É imperioso observar, neste passo, que a extinção da pessoa jurídica incorporada ocorre, conforme expressamente previsto no art. 227, § 32, da Lei n.º 6.404/76, com a aprovação pela Assembleia Geral realizada pela incorporadora, do laudo de avaliação e da incorporação propriamente dita.

Transcreve o art. 142 do CTN, e defende a nulidade absoluta do auto de infração em razão de erro na identificação do sujeito passivo. Transcrever precedente da CSRF e reitera a integralidade dos argumentos já carreados à impugnação e conclui:

Fl. 9 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

De todo exposto, tendo restado demonstrado que a autuada (Braskem Qpar S/A) foi extinta por incorporação em 01/12/2014 - fato que foi levado ao conhecimento do Sr. Fiscal autuante durante o curso do procedimento fiscalizatório - e que o Auto de Infração foi contra ela lavrado em data posterior a tal evento societário, evidencia-se a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, razão pela qual requer a Recorrente, preliminarmente, que seja ela reconhecida.

Abre tópico intitulado “Da comprovação das adições das provisões de tributos com a exigibilidade suspensa nos exercícios anteriores”, primeiro discorre sobre a apresentação de documentos em meio magnético, em substituição aos documentos requeridos em sede fiscalização, e reitera os termos da impugnação. A seguir, busca rebater a decisão recorrida:

Mas, para a surpresa da Recorrente, a Impugnação não foi acolhida pela DRJ, ficando demonstrado o entendimento exageradamente formalista manifestado pelo Autuante no lançamento, sob a justificativa de que o LALUR é livro de escrituração obrigatória, não havendo excesso de rigor por parte da Fiscalização em desconsiderar o que chamou de "singelos" arquivos magnéticos apresentados durante a ação fiscal.

Além disso, pontou a Delegacia de Julgamento que as informações são inseridas na DIPJ de forma categorizada nas competentes fichas/linhas, sendo necessário, em muitas vezes, agregar valores escriturados em diversas rubricas, daí porque, no seu entendimento, para confirmar que os valores informados na DIPJ correspondem à realidade, é essencial o acesso do controle desses valores no LALUR.

Como se vê, o não acolhimento das provas apresentadas pela Recorrente partiu basicamente de duas premissas, a saber: (a) a obrigatoriedade da escrituração dos LACSS para as empresas que apuram o Lucro Real, o que não teria sido observado no caso concreto; e (b) a impossibilidade de se aferir a composição das informações declaradas na DIPJ por outros meios que não o LALUR.

Quanto à primeira premissa em que se assentou a decisão da DRJ, a Recorrente não nega a existência do dever instrumental suscitado pela Delegacia de Julgamento, mas, premissa vênua, discorda da conclusão alçada pela instância *a quo* ao valorar a documentação trazida aos autos.

Não é razoável desmerecer os LALURs/LACSS em meio magnético, simplesmente por não conterem algumas "formalidades" que, segundo o Auditor Fiscal, são necessárias a legitimar a sua escrituração. Isso denota um inaceitável privilégio à forma em detrimento do conteúdo absolutamente consistente dos arquivos em meio digital, cujos dados retrataram fielmente a apuração da CSLL dos períodos das adições.

(...)

Mas os trechos do acórdão dedicados à análise do rigor do autuante ao apreciar os LALUR em meio digital revelam não só a concordância da DRJ com tal postura, como também a tentativa de conferir à cobrança da contribuição uma feição punitiva, haja vista as críticas manifestadas na decisão ao fato de a BRASKEM QPAR ter aceitado como verdadeiras as informações constantes nos LALUR magnéticos apresentados pela POLIBUTENOS no momento da sua incorporação.

Sabe-se que pela própria definição legal, o tributo não se constituiu em sanção e, justamente por tal razão, a consequência a que se sujeita o contribuinte que comete falhas na sua escrituração fiscal não pode ir além da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória ou, ainda, da atribuição do ônus de demonstrar a inocorrência do fato gerador por outros meios de prova; jamais a exigência de tributo, que reclama a ocorrência efetiva do fato gerador.

(...)

Refere, ainda, precedente do CARF em processo administrativo similar, em que foi determinado o cancelamento da autuação em virtude da comprovação por meio de documentação hábil e suficiente, inobstante o LALUR estar incompleto (no presente caso,

Fl. 10 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

afirma que o LALUR estaria completo e com informações precisas, mas foi disponibilizado por meio digital, sem assinatura).

Defende que “*não soa razoável exigir todas as formalidades para os LALUR de períodos pretéritos, sendo mais do que satisfatória a sua apresentação em meio digital, acompanhados dos documentos contábeis cujos lançamentos deram suporte aos ajustes informados nos referidos livros, como ocorreu no presente caso.*”

Assenta, ademais, a possibilidade de aferir a composição das informações declaradas na DIPJ nos anos de 2004 a 2008 por outros meios de prova que não o tão desejado LALUR assinado.

Assevera existir total consonância entre a DIPJ com os LALUR digitais e contabilidade da empresa, e que a documentação comprobatória existente teria sido ignorada, o que cercearia seu direito à prova da “*adição da provisão constituída à base de cálculo dos anos anteriores, ao rejeitar os LALUR em meio magnético entregues, por entender que tais documentos não preenchem as formalidades.*”

Afirma não existir dúvidas de que nas DIPJs dos exercícios anteriores a 2009 (anos bases 2007 e 2008), a Polibutenos informou nas linhas correspondentes às *Outras Adições* os montantes a serem acrescidos ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, conseqüentemente, as parcelas ali indicadas não foram deduzidas da apuração desses tributos. Apresenta os valores que teriam sido adicionados ao lucro líquido e que teriam sido reconhecidos pelo agente autuante, e pontua:

A oposição levantada pelo Autuante e mantida pela decisão ora recorrida reside, apenas, na comprovação de que as provisões constituídas a título de IPI vinculados à ação judicial n. 2002.61.00.001327-2 estão de fato compreendidas nas linhas *Outras Adições* ou *Tributos com Exigibilidade Suspensa* das DIPJ correspondentes aos períodos do provisionamento. Segundo o Auditor Fiscal, apesar de reconhecer as adições acima relacionadas, não foi possível confirmar que tais adições se referem às provisões de IPI objeto da demanda judicial.

Defende que estes valores guardam exata correspondência com aqueles constantes nos LALUR em meio digital, o que indicaria injusto desprezo das provas apresentadas, o que foi reproduzido pela DRJ.

Busca demonstrar ano a ano a adição das provisões de IPI, reproduzindo partes do LALUR em meio magnético, as quais estariam confirmadas em conta contábil no Livro Razão.

Encerra o ponto defendendo que os documentos apresentados seriam hábeis e idôneos comprobatórios:

Como se vê, as adições das provisões ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real nos anos-calendário anteriores a 2009, especificamente de 2004 a 2008, constantes dos LALUR apresentados por meio magnético estão devidamente respaldadas por documentos hábeis e idôneos comprobatórios, constantes da escrituração contábil da POLIBUTENOS.

Tendo restado comprovado que o valor excluído da apuração do IRPJ do ano-calendário de 2009 - R\$ 8.994.803,45 - foi adicionado na apuração do IRPJ dos anos anteriores, o que já demonstra cabalmente a improcedência da autuação (...)

Em sequencia, abre novo tópico onde aponta a ausência de correlação entre a descrição da infração e os dispositivos legais infringidos. Argumenta, nesse sentido, que:

não há correspondência entre a infração que lhe foi imputada — a exclusão, no ano-base 2009, dos tributos considerados devidos pela POLIBUTENOS após a desistência da

Fl. 11 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

ação judicial — e os dispositivos legais invocados pelo Autuante, que dizem respeito à obrigatoriedade de adicionar os tributos com exigibilidade suspensa ao lucro líquido; o que torna o lançamento improcedente.

A Fiscalização buscou condicionar a dedutibilidade dessas despesas à comprovação das adições em períodos anteriores, mesmo não havendo qualquer fundamento legal ou regulamentar nesse sentido, raciocínio esse convalidado pela DRJ (...)

Afirma que ao entendimento da DRJ faltaria embasamento legal para condicionar o direito à dedutibilidade à comprovação das adições. Entende ter faltado adequação entre os dispositivos infringidos, relativos à ausência de adição e a infração de dedução de despesa. Busca esclarecer sua posição, como se observa:

Ao verificar uma aparente divergência entre os valores informados a título de Outras Exclusões na apuração do IRPJ e da CSLL - linha 69 da Ficha 09A e 53 da Ficha 17 da DIPJ/2010, nos montantes de R\$ 10.781.535,20 e R\$ 5.703.208,61, respectivamente, a Fiscalização solicitou o seu detalhamento.

Tendo tomado conhecimento de que parte dessas quantias se relacionava à reversão de provisões constituídas anteriormente, em virtude da desistência de ação judicial em que se discutia a incidência de IPI, o Auditor Fiscal solicitou a identificação da conta contábil relacionada a depósitos judiciais de IPI e requereu a apresentação do comprovante de desistência do processo. Além disso, requereu a comprovação, mediante documentação hábil, das adições anteriormente realizadas.

Entende a recorrente teria esclarecido os motivos das diferenças entre o LALUR e o LACS de 2009 e teria comprovado a desistência da ação judicial e demonstrado contabilmente a origem dos valores considerados na apuração do IRPJ e da CSLL.

No seu entendimento, a fiscalização e a DRJ teriam condicionado o direito à dedutibilidade das despesas à comprovação da adição nos exercícios anteriores. Refere que a infração apontada pela fiscalização teria sido cometida no período de apuração iniciado em janeiro de 2009 e encerrado em dezembro daquele ano e materializou-se com a exclusão de tributos reconhecidos como devidos pela POLIBUTENOS, levada a efeito na apuração do IPRJ/CSLL do exercício de 2010 (ano-base 2009).

Reitera que *“as disposições normativas que fundamentaram a autuação não guardam relação com a suposta irregularidade praticada pela Recorrente, qual seja, a exclusão de provisões”*. Passa a analisar os dispositivos legais mencionados no TVF. Transcreve o art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e defende que não o ofendeu, pois *“a exclusão realizada ao lucro líquido do referido exercício se deu depois de cessada a suspensão da exigibilidade do IPI depositado judicialmente, em virtude da desistência daquela demanda.”*

Transcreve o art. 13, I da Lei nº 9.249/95 e argumenta que *“a dedução realizada em tal exercício se deu quando revertidas as provisões constituídas em anos anteriores, ou seja, quando o tributo já havia sido reconhecido como despesa em razão da desistência da ação judicial na qual era discutida sua exigência.”*

A seguir, afirmou que a autoridade fiscal teria se valido do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, para sustentar que o contribuinte está obrigado a adicionar ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL as provisões de tributos com exigibilidade suspensa. Aduz que o dispositivo mencionado tem por objetivo impedir a dedutibilidade de provisões.

Prossegue reafirmando que não haveria correspondência entre estas disposições legais e o seu comportamento, porque:

Fl. 12 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

no ano de 2009, a referida empresa **não** considerou dedutível, na apuração do lucro líquido, tributo com exigibilidade suspensa (hipótese em que estaria infringindo o art. 41, da Lei nº 8.981/1995); **não** considerou dedutível qualquer provisão (o que é vedado pelo art. 31, I, da Lei nº 9.249/1995), pois realizou a exclusão apenas após a desistência da ação, quando passou a considerar os valores antes provisionados como despesa; e, por fim, **não** infringiu o § 2º, do art. 6º, do Decreto nº 1.598/1977, pois, no ano de 2009, em razão da desistência da ação na qual discutia o IPI, não estava obrigada a constituir provisão a título de IPI que devesse ser adicionada ao lucro líquido do período - ao contrário: naquele ano, a POLIBUTENOS realizou a exclusão do montante que deixara de ser provisão e, portanto, já preenchia os requisitos da dedutibilidade.

A atitude da POLIBUTENOS, verificada em 2009, não foi além do que ter considerado na apuração do lucro real despesas assumidas a título de tributo não contemplado com qualquer causa suspensiva de exigibilidade. E nada há de irregular em proceder desta forma, como o Autuante pretendeu fazer crer, pois o caput do art. 41 da Lei nº 8.981/95 garante expressamente tal direito

Reafirma que o alegado erro de enquadramento se deu porque, quando da lavratura do auto de infração a autoridade fiscal já não dispunha de prazo para realizar de ofício os ajustes que entendeu não terem sido feitos pela POLIBUTENOS nos períodos de apuração em que foram constituídas as provisões. Em outras palavras, o Fisco deixou transcorrer o prazo decadencial para avaliar a lisura das apurações do IPRJ e da CSLL a que se referem as provisões do IPI objeto da ação judicial acima citada. Em seu entendimento:

A estratégia construída pela Fiscalização e confirmada pela DRJ foi a de condicionar a dedutibilidade das exclusões das despesas à comprovação, por meio dos LALUR/LACS, de que, enquanto classificados como provisões, esses valores foram adicionados ao lucro líquido dos respectivos períodos de apuração (...)

Ademais, aponta que:

o argumento utilizado pela DRJ/RPO de que o contribuinte não pode pretender deduzir em duplicidade despesa também não se sustenta, pois caso constatado à época dos provisionamentos que a POLIBUTENOS deixou adicioná-los ao lucro líquido dos correspondentes períodos de apuração, certamente a Secretaria da Receita Federal do Brasil procederia aos ajustes previstos na legislação e lançaria o tributo devido.

Transcreve jurisprudência do CARF que ampara o entendimento e requer o cancelamento do lançamento.

A seguir, passa a tratar da ausência de responsabilidade por sucessão, em razão da multa de ofício aplicada de 75%.

Afirma que quem supostamente cometeu a infração foi a empresa incorporada, POLIBUTENOS, que foi incorporada Quattor Participações S/A ("Quattor") em 01.09.2010 (fls. 923-928 dos autos), antiga razão social da BRASKEM QPAR, a qual foi incorporada pela Braskem, ora Recorrente, em 01.12.2014.

Explica a recorrente que:

que à época dos fatos que embasaram a autuação fiscal, a POLIBUTENOS era empresa controlada indiretamente pela Quattor que, por sua vez, pertencia ao Grupo Unipar, que detinha 60% do seu capital social, o que permaneceu até 22/01/2010, quando a Braskem que, por sua vez, é controlada pelo Grupo Odebrecht, adquiriu a participação da Unipar na Quattor (fls. 930-933 dos autos) a qual teve, na sequência, a sua razão social alterada para BRASKEM QPAR - empresa contra a qual foi dirigida a presente autuação fiscal e que foi incorporada pela Braskem em dezembro/2014.

Fl. 13 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

Por essas razões, ou seja, por não fazer parte do grupo econômico da empresa que teria praticado a infração, entende que não poder ser responsabilizada pela multa, o que foi rechaçado pela DRJ.

Afirma que *“a responsabilidade pelo pagamento de tributo ou penalidade é sempre do sujeito passivo da obrigação principal, que, por sua vez, é o contribuinte que possui relação direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”*

No mais, reitera os argumentos da impugnação, cita precedentes do CARF e pugna pela inaplicabilidade ao caso da Súmula CARF n.º 47 porque não haveria relação societária entre a recorrente e a Polibutenos. Em acréscimo acrescenta que:

Neste contexto, ainda que a POLIBUTENOS - Indústrias Químicas S/A tivesse agido em desconformidade com a Lei, não poderia a ora Recorrente ser responsabilizada pelo pagamento da multa em tela especialmente pelo fato de que o lançamento ora combatido foi efetuado após a data da incorporação da autuada - esta sucessora da POLIBUTENOS - pela Recorrente, daí decorrendo que a Recorrente não tinha conhecimento, no momento da incorporação, da existência da obrigação tributária em foco.

A Recorrente requer o provimento do recurso voluntário para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração lavrado.

Por fim, foram juntados memoriais, em que sintetiza os argumentos antes expendidos e pede a aplicação da Súmula CARF n.º 112.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

## **I - DO CONHECIMENTO**

A recorrente teve ciência do acórdão ora recorrido por meio de sua caixa postal eletrônica em 13/03/2017 (e-fl. 1055), e juntou aos autos seu Recurso Voluntário em 11/04/2017, (e-fl. 1059-1060), dentro, portanto, do prazo de 30 dias, previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, e por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e passo a analisar o seu mérito.

## **II – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO FEITO EM DILIGÊNCIA**

### **Da glosa de Reversão de Provisões no ano-calendário de 2003 – falta de comprovação das adições em anos anteriores**

A teor do que se relatou, por força de ação fiscal foram apontadas exclusões indevidas na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, realizadas a título de reversão de provisões de IPI com exigibilidade suspensa e de reversão de depreciação acumulada.

Assim, lavrou-se o auto de infração de IRPJ de fls. 818-830, com imposição de multa de ofício de 75% .

No TVF a autoridade fiscal esclarece que intimou a contribuinte por diversas vezes a apresentar documentação hábil e idônea capaz de demonstrar as adições havidas em anos anteriores relativas à provisão de IPI em demanda judicial (da qual desistiu), e levaram à apuração de diferenças no ano-calendário de 2009.

Fl. 14 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

Estas diferenças dizem respeito às exclusões do valor revertido de depósitos judiciais de IPI, por conta da desistência do processo nº 2002.61.00.001327-2. O contribuinte foi, ainda, instado a comprovar a desistência da ação judicial e a comprovar a adição, em anos-calendário anteriores, dos valores excluídos no ano-calendário de 2009.

Em resposta, o contribuinte apresentou a composição dos lançamentos referentes aos depósitos judiciais de IPI, demonstrando a constituição da respectiva provisão, além de apresentar comprovação da desistência do processo judicial. **Não apresentou, porém, cópia do LALUR/LACS de modo a atestar que as exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL pertinentes ao ano-calendário de 2009 correspondem a valores que haviam sido adicionados nas apurações desses tributos em anos-calendário anteriores.**

Conforme detalhamento apresentado pelo contribuinte, as exclusões na apuração do lucro real a título de tributo com exigibilidade suspensa – IPI, correspondem a R\$ 8.994.803,45.

Os registros do Razão e do Diário demonstram o saldo inicial dos depósitos judiciais de IPI, em 01/01/2009, no valor de R\$ 8.994.803,45.

A autoridade fiscal concluiu, então, que o contribuinte não teria comprovado que a provisão, no momento em que constituída, foi adicionada na apuração do lucro real, e desconsiderou sua reversão, no ano-calendário de 2009, o levou à glosa das exclusões realizadas no ano-calendário de 2009 a título de reversão de provisões (depósito judicial de IPI), em função da desistência do processo nº 2002.61.00.001327-2, por falta de comprovação das adições realizadas em anos-calendário anteriores.

E aqui reside o único ponto da presente controvérsia: o entendimento da fiscalização no sentido de que não teriam sido devidamente comprovadas as adições em anos anteriores que dariam suporte à reversão efetuada em 2009.

**Em suma, ainda que a contribuinte tenha juntados diversos documentos, entendeu a fiscalização que faltou o LALUR em meio físico devidamente autenticado.**

Com a impugnação, o contribuinte esclareceu ter localizado os dados lançados no LALUR dos anos anteriores em arquivos magnéticos, nos quais constaria a adição das provisões em anos anteriores. Assim, defendeu que os valores informados como adições na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nas DIPJs da POLIBUTENOS, relativas aos anos-calendário de 2004 a 2008, sob a rubrica “Outras Adições” e “Tributos com Exigibilidade Suspensa”, correspondem aos valores constantes dos LALUR/LACS em meio digital apresentados.

O acórdão da DRJ não acolheu as razões da impugnação, afirmando, dentre outros argumentos, que o LALUR é livro obrigatório por força do art. 262 do RIR/99, e que “*não pode pretender o contribuinte apresentar singelos arquivos magnéticos como substitutos dos referidos livros.*” Afirmou, ainda, que “*para que se possa aferir se os valores informados em DIPJ correspondem à verdade material, é essencial o acesso ao controle desses valores no LALUR/LACS.*”

Transcreve-se, por relevante, o seguinte trecho do acórdão:

Na situação de que trata o presente processo administrativo, conforme já ressaltado, o contribuinte não logrou apresentar os LALUR/LACS relativos aos anos-calendário anteriores a 2009, quando, em tese, deveriam ter sido adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os valores do IPI depositado em ação judicial.

Fl. 15 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

Na impugnação, porém, foram apresentados os LALUR dos anos-calendário de 2002 (fls. 916-934) e 2003 (fls. 935-952), os quais atestam que foram adicionados na apuração do lucro real, respectivamente, os valores de R\$ 633.996,26 e R\$ 271.831,01, sob a rubrica “IPI Depósito em Juízo”, constando da Parte B de cada um destes Livros o controle dos valores adicionados. Destarte, correta é a exclusão destes valores na apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 2009, em que ocorreu a desistência da ação judicial na qual foram realizados os depósitos do IPI.

**A glosa, portanto, restou intrinsecamente vinculada à alegada falta de apresentação do LALUR. Não houve qualquer insurgência da fiscalização e tampouco da DRJ quantos aos demais documentos juntados.**

Em recurso voluntário, a recorrente reitera seus argumentos, e defende ter logrado demonstrar as adições por meio dos arquivos magnéticos juntados, que correspondem ao LALUR, mas em meio digital e não físico, os quais não seria razoável desprezar.

Esse, em apertada síntese, o cenário ora posto e já detalhadamente relatado.

Resta saber, portanto, se os documentos acostados são hábeis e idôneos a comprovar as adições ora debatidas.

Entendo que os documentos juntados pela recorrente, em atenção à verdade material e ao princípio da razoabilidade não podem ser desconsiderados pela DRF, conclusão a que cheguei analisando todas as alegações da recorrente desde a fiscalização, bem como o conjunto probatório trazido aos autos.

Especificamente quanto aos documentos que trazem as informações do LALUR em meio magnético, não há qualquer razão para imaginar que seriam imprestáveis unicamente por não terem sido impressos e assinados, como se deu em relação aos anos de 2002 e 2003, os quais foram aceitos pela fiscalização.

Analisando os autos, verifiquei que com a impugnação a recorrente trouxe aos autos os arquivos magnéticos correspondentes à parte “A” do LALUR (e-fls. 910-912-914) dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2008.

Verifico que nos documentos acostados foram indicadas as adições, correspondentes aos valores apontados às e-fls. 310-322 (Registros de ajustes ao lucro líquido), às DIPJ juntadas aos autos (e-fls. 953-962) com os esclarecimentos fornecidos na impugnação, que detalhou cada uma das adições, bem como ao razão analítico juntado (e-fls. 992-1000).

Ainda que os originais do LALUR não tenham vindo aos autos, tenho que os documentos trazidos, considerados em conjunto, não são desprezíveis e em nada apontam para inveracidade das informações ali registradas. Ao contrário, o princípio da verdade material determina justamente que os conteúdos eventualmente prevalecerão sobre as formas, quando houver elementos a demonstrar a ocorrência dos fatos narrados.

Ao longo da fiscalização a recorrente inúmeras vezes apontou para as dificuldades de obtenção de documentos de empresa que fez parte de reorganização societária, não tendo acesso imediato a eles, o que não é despropositado.

Destaco que os documentos magnéticos relativos ao LALUR guardam semelhança e conformidade com o LALUR original dos anos de 2002 e 2003 que a recorrente conseguiu juntar aos autos, e que foram aceitos pela DRJ.

Coerente também a argumentação da recorrente quando menciona que as formalidades exigidas na lei em relação ao LALUR estavam descontextualizadas do tempo

Fl. 16 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721103/2014-29

presente, ao que acresço que no ano da fiscalização se instituiu inclusive o SPED fiscal, por meio do qual o LALUR passou a ser transmitido digitalmente, por ocasião das alterações promovidas nos arts. 7º e 8º do Decreto 1.598/77 pela Lei n.º 12.973/14.<sup>1</sup>

Penso que se possa aplicar ao caso concreto o Princípio da Razoabilidade, (ou proporcionalidade em sentido estrito), constante do art. 2º da Lei n.º 9.784/99, e aplicável ao PAF, que deve ser invocado quando as vantagens do meio adotado superam as suas desvantagens, e não se observa qualquer restrição a direito fundamental na sua aplicação.

Cabe esclarecer, brevemente, no que consiste esse princípio, que integra a proporcionalidade, na sua feição estrita.

---

<sup>1</sup> Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.

§ 2º - A autoridade tributária pode proceder à fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto. (Redação dada pela Lei n.º 7.450, de 1985)

§ 3º - Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do § 1º, ficará sujeito a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha terminado o período-base de incidência do imposto. (Redação dada pela Lei n.º 7.450, de 1985)

§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

§ 5º - (Revogado pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

§ 6º - A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

#### Livros Fiscais

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual: (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda; (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

Fl. 17 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

Originária da doutrina germânica<sup>2</sup>, a proporcionalidade é definida como um dos “limites dos limites” (Schranken-Schranken). Na obra referencial de Pieroth e Schlink, estes limites são entendidos como restrições que valem para o legislador e **para a Administração Pública** nos casos de restrição de direitos fundamentais.<sup>3</sup>

Assim, os autores mencionados citam, dentre outros, o princípio da proporcionalidade, como sinônimo de proibição do excesso.<sup>4</sup> De acordo com os autores mencionados, a proporcionalidade exige que o fim perseguido pelo Estado possa ser perseguido como tal, que o meio empregado pelo Estado possa ser assim empregado, que emprego deste meio seja adequado para atingir o fim pretendido e que o emprego deste meio seja necessário (exigível) para atingir o fim pretendido.<sup>5</sup>

Assim, a proporcionalidade deve atender a três requisitos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conforme ensina Humberto Ávila.<sup>6</sup>

A adequação pressupõe que o meio utilizado pelo legislador ou pela Administração Pública seja indicado para promover o resultado pretendido, ou seja, se por meio dele se consiga atingir o resultado pretendido.

A necessidade, por sua vez, significa que o meio empregado seja o menos gravoso para promover o fim colimado, de modo que não exista outro meio menos restritivo do direito fundamental afetado.

Já a proporcionalidade em sentido estrito exige que as vantagens decorrentes da promoção do fim sejam maiores que a restrição de outro direito fundamental.<sup>7</sup>

<sup>2</sup> Ver HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Sergio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998. p. 256. “A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”

<sup>3</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 64-65. “*Der Begriff der Schranken-Schranken bezeichnet die Beschränkungen, die für den Gesetzgeber gelten, wenn er dem Grundrechtsgebrauch Schranken zieht. [...] Unter den Begriff Schranken-Schranken werden alle diese Beschränkungen jedoch üblicherweise nicht gefasst. Als Schranken-Schranken werden nur die folgenden erörtert: der Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Übermassverbot), [...]*”

<sup>4</sup> No mesmo sentido, SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 397. Contra: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. O autor afirma que “o postulado da proporcionalidade não se confunde com o da *proibição de excesso*: esse último veda a restrição da eficácia mínima de princípios, mesmo na ausência de um fim externo a ser atingido, enquanto a proporcionalidade exige uma relação proporcional de um meio relativamente a um fim.” p. 165. Grifo do autor.

<sup>5</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Grundrechte Staatsrecht II**. 17. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 65. “*Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt im einzelnen zunächst, dass: - der vom Staat verfolgte Zweck als solcher verfolgt werden darf, - das vom Staat eingesetzten Mittel als solches eingesetzt werden darf, - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks geeignet ist und - der Einsatz des Mittels zur Erreichung des Zwecks notwendig (erforderlich) ist.*”

<sup>6</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 161-162.

Fl. 18 da Resolução n.º 1302-001.068 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.721103/2014-29

O referido autor adverte também, que como postulador estruturador da aplicação de princípios que se superpõem em uma relação de causalidade entre meio e fim, não pode ser aplicada sem limitações; sua aplicação está sujeita aos requisitos antes enunciados.<sup>8</sup>

No caso concreto, a aceitação dos arquivos com a apuração do lucro real, na ausência dos LALUR originais me parece ser a medida menos gravosa e mais vantajosa ao contribuinte, que se veria impedido de exercer um direito que lhe assiste unicamente pela sua ausência, **que foi suprida pelo conjunto probatório trazido aos autos**. Não se trata aqui de desprezar um documento exigível, mas de flexibilizar uma formalidade quando há nos autos diversos outros elementos que comprovam as alegações da recorrente. Supera-se, assim, o óbice imposto para que os documentos possam ser analisados.

Isso não obstante, os referidos documentos não foram analisados pela Delegacia de origem, e uma primeira análise no âmbito do CARF configuraria supressão de instância.

Desse modo, entendo pertinente a conversão do feito em diligência para que a DRF de origem analise toda a documentação juntada pela contribuinte, ora recorrente, para que:

- a) Responda se foram realizadas as adições ao lucro real e à base de cálculo da CSLL dos valores do IPI depositado em ação judicial nos anos de 2004 a 2008 que dariam suporte à reversão efetuada em 2009.
- b) Intime, se necessário, a contribuinte a apresentar outros elementos de prova que tenha obtido;
- c) Elabore um relatório conclusivo sobre as apurações realizadas a fim de consolidar os créditos passíveis de reconhecimento, dando-lhe ciência à contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

---

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 162.