



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

Processo n° 16682.721463/2013-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.514 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IRPJ - ADIÇÕES E EXCLUSÕES
Recorrente OI S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVAS. AFASTADA.

Quando a parte fiscalizada em várias oportunidades é intimada para apresentar documentos probatórios de suas alegações e não o faz, apropriada a negativa de perícia técnica e diligências por parte do Fisco, pois, não cabe à autoridade administrativa, mesmo em respeito à verdade material, produzir provas em favor do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. PROVISÕES. INDEDUTIBILIDADE.

Tanto os impostos como as contribuições com a exigibilidade suspensa são indedutíveis na apuração do lucro real, por se caracterizarem como meras provisões e, os juros de mora, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica, de acordo com o regime de competência, devem seguir a mesma regra, sendo adicionados para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

EXCLUSÃO INDEVIDA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA CORRELAÇÃO ENTRE A PROVISÃO ANTERIORMENTE ADICIONADA E SUA POSTERIOR REVERSÃO.

A mera reversão de uma provisão, adicionada anteriormente, não é motivo de questionamento quanto aos ajustes na base de cálculo do IRPJ e CSLL por sua exclusão, ainda que parcial. No entanto, deve ser demonstrada a correlação entre a provisão inicial e a reversão posterior. Trata-se de discussão sobre os lançamentos contábeis realizados pela fiscalizada, os quais devem ser comprovados por esta e não pelo Fisco.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(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), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 12-66.290, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RJ1, transcrito abaixo.

"Do lançamento:

O presente processo tem origem nos autos de infração, lavrados pela DEMAC/Rio de Janeiro em 19/12/2013, de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 8.271.643,60 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 2.986.431,70, acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios.

A autuação, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 255/272, decorre das seguintes irregularidades apuradas no exercício de 2009, ano-calendário 2008:

0001 - Ajustes do Lucro Líquido do exercício. Adições não computadas na apuração do lucro real (item 03 e 06 do TVF):

Falta de adição ao Lucro Líquido para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de provisão indedutível, no valor de R\$ 30.577.171,19, referente a atualização monetária e juros sobre depósitos judiciais de tributos (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS e Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações-FUST) com exigibilidade suspensa.

A autuação teve como enquadramento legal, para o IRPJ, o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e arts 247 e 249 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999; e para a CSLL, art. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações do art. 2º das Lei nº 8.034, 12 de abril de 1990 e art. 17 da Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008, art 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 2º e 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

0002 - Exclusões/Compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real. Exclusões indevidas (itens 4 e 6 do TVF).

Glosa da exclusão do valor de R\$ 2.605.403,20, uma vez que a interessada, intimada e reintimada, restringiu-se a afirmar que tal exclusão estaria interligada com a adição temporária do valor de R\$ 5.512.150,48 no ano-calendário de 2004, proveniente de tributos pagos indevidamente, sem apresentar documentação comprobatória de suas alegações.

O TVF destaca que o único indício dessa possível interligação seria o histórico do lançamento de exclusão na parte A do Lalur de 2008, "*tributos pagos em duplicidade - realização parcial - adição em set/2004*", mas que na parte B do mesmo Lalur não consta saldo inicial relativo a

ficha "Tributos pagos em Duplicidade", contrariando o alegado pela interessada, face à inexistência de saldos anteriores passíveis de exclusão.

A autuação teve como enquadramento legal, para o IRPJ, o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e arts 247 e 250 do RIR/1999; e para a CSLL, art. 2º e 3º da Lei nº 7.689/1988, com as alterações do art. 2º das Lei nº 8.034/1990 e art. 17 da Lei nº 11.727/2008, art 57 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações da Lei nº 9.065/1995, art. 1º da Lei nº 9.316/1996, art. 28 da Lei nº 9.430/1996, arts. 2º da Lei nº 9.249/1995 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Da impugnação:

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 21/01/2014, a impugnação de fls. 326/341, onde descreve a autuação, argui a tempestividade e alega, em síntese:

Com relação à falta de adição dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, que inexistente norma que impeça a dedutibilidade dos mesmos e que tais juros de mora não seriam acessórios do principal "tributo" mas sim obrigação principal (art. 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional-CTN), possuindo fato gerador próprio independente do fato gerador dos tributos, conforme art 161 do CTN, podendo, inclusive, serem exigidos isoladamente (art. 43 da Lei nº 9.430/1996), não alterando a suspensão da exigibilidade em nada a incidência dos juros, bem como a extinção do principal não extingue os juros.

Os juros se caracterizariam em despesa financeira, sendo, portanto, dedutíveis à luz do Parecer Normativo CST nº 174/1974.

Que os tributos com exigibilidade suspensa não seriam meras provisões, uma vez que se trataria de uma obrigação "líquida e certa" e que não teria prazo ou valor incertos, o que caracteriza uma provisão, que é uma expectativa de obrigação, diferente dos tributos, mesmo com exigibilidade suspensa, que nasceriam com a ocorrência do fato gerador e nenhuma medida judicial ou administrativa proposta pelo contribuinte afetaria suas características para transformá-lo em expectativa de obrigação.

Assim, estaria comprometida a base no qual se sustentou a fiscalização para a autuação, uma vez que não existe norma que determine a não dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, devendo sobre os mesmos ser observada as regras gerais de dedutibilidade, qual seja, o princípio de competência.

Transcreve ementas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF.

Quanto à autuação de exclusão indevida, junta Lalur do ano-calendário de 2004, demonstrando a adição de "Demais impostos e taxas" na parte A, e controlado na parte B, e que tal valor manteve-se incólume até o final do ano de 2007, que seria o mesmo saldo no início do ano autuado de 2008, estando demonstrado que tal provisão não foi revertida, mesmo porque só verificada ao longo do ano de 2008, com a exclusão parcial.

Alega que, comprovado que não houve qualquer exclusão da provisão adicionada em 2004, até o final do ano de 2007, bem como diante da informação que o saldo excluído representa exclusão parcial da provisão constituída, não há como argumentar que não existe correlação entre os ajustes.

Encerra pugnando pela realização de diligência ou perícia, indicando seu perito e os quesitos, e pedindo seja julgada procedente a impugnação e cancelados os autos de infração."

Passo, agora, a complementar o presente relatório.

A impugnação apresentada pela recorrente foi declarada improcedente e o crédito tributário foi mantido.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual não houve inovação em seus argumentos ou pedidos. Veja-se a ementa da decisão combatida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A impugnação deve vir acompanhada de todos os elementos hábeis e incontestáveis de prova necessários à confirmação das alegações da interessada contidas em seu arrazoado, na podendo ser deferida diligência ou perícia para suprir tal falta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008

ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.

Segundo a legislação de regência, são indedutíveis na apuração do lucro real os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa. Por constituírem acessórios dos tributos e contribuições, os acréscimos legais seguem a mesma norma de indedutibilidade.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS MOTIVOS DE EXCLUSÃO. AUTUAÇÃO MANTIDA.

Mantêm-se a autuação quando continuar sem a devida demonstração e comprovação, por documentação hábil e idônea, os motivos que levaram a exclusão ao lucro líquido para cálculo do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO COM SUPORTE FÁTICO COMUM.

Aplica-se ao lançamento de CSLL o decidido sobre o lançamento de IRPJ, por terem suporte fático comum.

Quanto ao restante do trâmite processual, registra-se que não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN e que não há Recurso de Ofício a ser examinado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei- Relator

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

Em síntese, as questões preliminar e de mérito postas pelo contribuinte em seu recurso voluntário cingem-se à (i) preterição do direito de defesa (negativa de perícia técnica e diligências); (ii) ilegalidade da adição, à base de cálculo do IRPJ e CSLL de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa por inexistência de norma; e, (iii) inexistência de exclusão indevida relacionada a reversão de provisão adicionada em outro período.

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

1 - Nulidade decisão: preterição do direito de defesa da Recorrente

A questão de nulidade, arguida pelo contribuinte, cinge-se a um item específico da autuação, qual seja, “a exclusão indevida, da base de cálculo do IRPJ e CSLL de valores a título de tributos pagos em duplicidade” – item 4. Do Termo de Verificação Fiscal, p. 268 dos autos.

A fiscalização, através de Termo de Intimação Fiscal nº 1, solicitou que o contribuinte esclarecesse a origem, motivos e fundamentação legal da exclusão realizada, bem como a comprovação da adição temporária da provisão anteriormente realizada.

Em resposta, o contribuinte informou que “o valor de R\$ 2.605.403,20 é originado em função do pagamento de tributos sobre receitas diferidas, cuja adição ocorreu em outubro/2004”, citando a parte A e B do LALUR para justificar a informação.

A fiscalização, em nova intimação, solicitou que o contribuinte apresentasse o lançamento contábil que motivou a exclusão, no ano base de 2008, do referido valor, acompanhado de cópia dos documentos comprobatórios, assim como os fatos que ensejaram o referido lançamento contábil e a correlação com a adição ao lucro real registrada em outubro/2004.

Em resposta, o contribuinte informou que “em relação a este quesito, esclarecemos que até o momento conseguimos identificar que a exclusão realizada no ano calendário 2008, no valor de R\$ 2.605.403,20, está interligada com a adição temporária do valor de R\$ 5.512.150,48, proveniente de tributos pagos indevidamente, ao Lucro Real e a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano calendário 2004, conforme constou da escrituração do LALUR apresentado anteriormente, cuja elaboração ocorreu antes da entrada dos atuais acionistas no controle societário da Brasil Telecom S/A”, reiterando tal resposta em face de nova intimação encaminhada pela fiscalização.

Por fim, ao ser reintimado para a apresentação de documentos, o contribuinte esclareceu que “até o momento conseguimos identificar que a exclusão realizada no ano calendário 2008, no valor de R\$ 2.605.403,20, está interligada com a adição temporária do valor de R\$ 5.512.150,48, proveniente de tributos pagos indevidamente, ao Lucro Real e a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano calendário 2004, conforme constou da escrituração do LALUR apresentado anteriormente, cuja elaboração ocorreu antes da entrada dos atuais acionistas no controle societário da Brasil Telecom S/A.”

A fiscalização, tendo em mãos o LALUR do contribuinte, constatou que “o único indício existente dessa possível correlação é encontrado no histórico do lançamento de exclusão na parte A do LALUR de 2008 (p. 38): “Tributos pagos em duplicidade – Realização Parcial. Adição em set/2004”. Entretanto, na parte B do LALUR, não se encontra saldo inicial relativo à ficha “Tributos pagos em Duplicidade” (p. 69), o que indica, contrariamente ao alegado pelo contribuinte, a inexistência de saldos anteriores passíveis de exclusão.

Em suma, correto o posicionamento da r. decisão recorrida, uma vez que o contribuinte, mesmo sendo intimado em mais de uma oportunidade, não apresentou documentos comprobatórios de suas alegações e, de fato, não cabe à autoridade administrativa, mesmo em respeito à verdade material, produzir provas em favor do contribuinte.

Desta forma, afasto a preliminar, ante a inexistência da nulidade suscitada.

2. Do mérito

2.1 Da ilegalidade da ação à base de cálculo do IRPJ e CSLL de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa. Falta de norma.

Em síntese, o contribuinte afirma que não há legislação que o impeça de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, juros de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa.

Combate o posicionamento adotado pela fiscalização, mantido pela DRJ, de que os tributos com a exigibilidade suspensa não são dedutíveis por se caracterizarem como meras provisões e os juros de mora, por serem acessórios, seguem a sorte do principal.

Aponta, como equívoco da fiscalização, a conclusão de que os juros de mora seriam acessórios, uma vez que, a teor do contido no art. 113, do CTN, é obrigação principal, podendo, inclusive, serem exigidos isoladamente (art. 43, Lei 9.430/96), finalizando que, conforme explicita o art. 953, § 3º, do RIR/99, “os juros de mora são devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial”.

Afirma ainda, em sua defesa, que os juros de mora qualificam-se como despesas financeiras (art. 353, do RIR/99) e que, como tal, são dedutíveis.

Como segundo equívoco, aponta que tributos com exigibilidade suspensa não são provisões e que nada mais equivocadamente do que tratar uma obrigação legal líquida e certa como se fosse uma provisão, uma vez que “provisão é uma mera expectativa de uma obrigação”.

Esclarece que “com a ocorrência do fato gerador tem-se de forma infalível e imediata a relação jurídica de natureza pessoal, isto é, a relação obrigacional tributária, que obriga o sujeito passivo (devedor) a pagar ao sujeito ativo (credor) o tributo, e confere a este, em caso de inadimplemento, o poder de exigir daquele o pagamento mediante invasão de seu patrimônio”, para concluir que “a obrigação tributária e os juros constituem uma obrigação legal e, por conta disso, devem ser reconhecidos como uma efetiva despesa e não uma provisão”.

Destaca, por fim, que o ponto fundamental é que não há no ordenamento jurídico pátrio norma que determine a não dedutibilidade dos juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa, ressalvando, contudo, a norma contida no art. 8º, da Lei 8.541/92, exclusivamente para fins do IRPJ, que limitou a dedutibilidade de atualização monetária e dos juros para o momento do efetivo pagamento, o qual, segundo o contribuinte, foi revogado pelo art. 41, da Lei 8.981/95, não existindo, desde então, norma restringindo a dedutibilidade. Cita decisões do CARF, do ano de 2008, para corroborar o seu entendimento.

Não merece guarida a irresignação do contribuinte.

Como bem destacou a decisão recorrida, o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 determina, de forma direta, a indedutibilidade de tributos e contribuições que estejam com a exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151, do CTN.

Ainda que não mencione juros de mora, é fato que um tributo ou contribuição com a exigibilidade suspensa, nos termos do citado art. 151, do CTN, também tem suspensa a cobrança dos juros de mora respectivos, ainda que, contabilmente, o contribuinte faça as atualizações periodicamente desse montante, pelo decurso do tempo.

Mesmo admitindo que os juros sejam também obrigação tributária principal, como defende o contribuinte, fato é que a suspensão do tributo e/ou contribuição respectivo aos juros de mora se estende, notadamente nos casos dos incisos II a IV do art. 151, do CTN, pois o depósito do montante integral, a existência de reclamação ou recurso administrativo e a concessão de medida liminar em mandado de segurança pressupõe que o contribuinte está discutindo o valor exigido a título de tributo ou contribuição, no intuito de reduzir ou mesmo obter a total desoneração da obrigação tributária constituída, o que afetaria, por conseguinte, o valor dos juros de mora que seriam cobrados. É uma decorrência lógica: menor valor principal (por redução ou desoneração do tributo/contribuição devidos), menor o valor dos juros respectivos sobre esse tributo/contribuição.

Ou seja, se o tributo/contribuição objeto da obrigação tributária está com a sua exigibilidade suspensa, tal suspensão estende-se aos juros de mora respectivos e, desta forma, o tratamento fiscal de um e de outro deve ser o mesmo, independentemente das características dessa suspensão se assemelharem a uma provisão contábil, a vista da incerteza do montante que efetivamente será recolhido no momento que a obrigação tributária se tornar exigível.

Esse tratamento, para fins de CSLL, está amparado no art. 2º, § 1º, letra c, da Lei 7.689/88, com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. Posteriormente, no art. 13, I, da Lei 9.249/95, como bem detalhou a r. decisão recorrida.

Desta forma, correta a r. decisão recorrida quando afirma que os juros de mora, quando deduzidos na apuração do lucro contábil da pessoa jurídica, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.2 Da inexistência de exclusão indevida, relacionada à provisão adicionada em período anterior.

O contribuinte apresenta, em seu recurso voluntário, cópias da parte A e B do LALUR, nas páginas que interessam ao presente processo, informando que a provisão realizada em 2004, com a adição do valor de R\$ 5.512.150,48 – “Demais Impostos e Taxas”, foi parcialmente revertida em 2008, no importe de R\$ 2.605.403,20 – “Tributos Pagos em Duplicidade – Realização Parcial”.

Não há dúvidas que a mera reversão de uma provisão, adicionada anteriormente, não é motivo de questionamento quanto aos ajustes na base de cálculo do IRPJ e CSLL por sua exclusão, ainda que parcial.

A questão posta pela fiscalização e não respondida pelo contribuinte é a demonstração da correlação entre a provisão inicial e a reversão posterior. Não se está discutindo a existência da escrituração contábil no LALUR, mas os lançamentos contábeis realizados pelo contribuinte, em sua contabilidade, que suportaram a escrituração no LALUR, seja em 2004, seja em 2008 e, conseqüentemente, a sua correlação.

Entende-se a dificuldade do contribuinte em prestar os esclarecimentos, uma vez que se trata de uma empresa incorporada e que teve alterações em sua composição acionária. Contudo, não se pode declinar para a fiscalização, ou mesmo para os órgãos julgadores, a pretexto de se atender o princípio da verdade material, a incumbência de se comprovar a origem da escrituração do LALUR a partir da contabilidade do próprio contribuinte.

Como já disposto no item 1 acima, o contribuinte teve todas as oportunidades, ainda na fase de fiscalização, para esclarecer a dita correlação, fato que, à vista dos documentos anexados e das respostas dadas às intimações da fiscalização, não ocorreu, razão pela qual, também mantenho a decisão recorrida neste ponto.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo íntegros os créditos tributários constituídos a título de IRPJ e CSLL.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei