



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

Processo n° 19311.720212/2015-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.270 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria IRPJ e OUTROS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente COMPALEAD ELETRÔNICA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012

NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. AUTORIZAÇÃO. EXAME DE FATOS NÃO EXAMINADOS ANTERIORMENTE. NOVO LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

É possível o reexame de período já fiscalizado, mediante autorização expressa do Delegado da Receita Federal do Brasil. Ao recair esse novo exame sobre fatos não examinados por ocasião do primeiro exame, e sendo apuradas irregularidades tributárias, correto o procedimento do Fisco de constituir o crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de revisão do lançamento anterior, nem de erro de direito, muito menos de alteração do critério jurídico do lançamento.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. FALTA DE ADIÇÃO. PROVA.

Deve ser mantida a exigência por falta de adição ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL de provisões consideradas indedutíveis pela legislação, na situação em que a contribuinte alega que as teria adicionado, mas não traz aos autos provas nesse sentido.

OMISSÃO DE RECEITAS. MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU CUJA EXIGIBILIDADE NÃO SEJA COMPROVADA. BAIXA DAS OBRIGAÇÕES EM PERÍODO POSTERIOR CONTRA CONTA DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO. PROVA.

Deve ser mantida a exigência de omissão de receitas, com base na presunção legal de manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, na situação em que o contribuinte não logrou comprovar que, ao final do período, as obrigações de fato existiam e eram exigíveis. Essa conclusão fica especialmente reforçada diante da constatação de que, no exercício seguinte, as obrigações foram baixadas contra conta de patrimônio líquido (resultado de exercícios anteriores).

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao se constatarem infrações à legislação do IRPJ e da CSLL, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

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

NORMAS DEFINIDORAS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Tendo sido o lançamento efetuado na forma da lei, o julgador administrativo não pode afastá-lo sob a alegação de inconstitucionalidade.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aos lançamentos reflexos aplica-se o quanto decidido para o principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

COMPALEAD ELETRÔNICA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-60.206, de 20/04/2016, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se de autos de infração, fls. 1338-1373, relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (ano-calendário de 2010 e 2011), no valor total de R\$ 20.089.407,73 (inclusos multa de ofício de 75%, multas de ofício isoladas e juros de mora à taxa Selic, calculados até dezembro/2015).

I) DA AUTUAÇÃO

Consoante Relatório de Auditoria Fiscal, às 1322-1337, a Fiscalização consignou que (verbis):

"(...)

Em relação às contribuições PIS e COFINS do ano-calendário 2011, constata-se que após o início da fiscalização o contribuinte apresentou declarações DACON retificadoras.

[...]

Em relação ao IRPJ, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido reflexa, constatamos que o contribuinte apresentou em sua contabilidade nos anos de 2010 e 2011 a conta de passivo 21402002 - Provisão PPB, relativa ao benefício fiscal de processo produtivo básico de bens de informática, com saldos finais respectivamente de R\$15.090.779,44 e R\$4.219.150,35. Tratando-se de conta de passivo de provisão, os lançamentos tiveram como contrapartida lançamentos a contas de despesas. Em planilha apresentada à fiscalização em 24/06/15 o contribuinte informa a baixa de provisão de 2010 no valor de R\$12.929.011,10. A legislação do Imposto de Renda define as despesas de provisões dedutíveis, entre as quais não se encontra a provisão adotada pelo contribuinte. Portanto, a existência de saldo indica a criação de despesas ao longo dos anos fiscalizados não realizadas, levadas à apuração de resultado dos exercícios, e que por não terem sido estornadas deveriam ser adicionadas ao lucro contábil para a apuração do lucro real e das estimativas. Intimado (Termo nº 0012 para 2011 e Termo nº 0013 para 2010), o contribuinte não comprovou que essas despesas não foram levadas para a apuração do lucro contábil ou que foram adicionadas na apuração do lucro real anual. Também não foram adicionadas nos cálculos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Portanto os valores de R\$12.929.011,10 e R\$4.219.150,35 são despesas não dedutíveis, adicionadas pela fiscalização ao lucro contábil para apuração do lucro real, implicando o lançamento de ofício do IRPJ e CSLL incidentes e da multa sobre estimativas não recolhidas nos meses de dezembro de 2010 e 2011.

Em 31/12/2011 o contribuinte transferiu valores de contas de passivo para contas de patrimônio líquido. A transformação de dívida em patrimônio é fato tributável. O contribuinte procedeu a lançamentos contábeis de ajustes relativos a fatos ocorridos nos anos de 2009 e 2010 e não contabilizados no momento devido. Entre os ajustes, procedeu à baixa de obrigações com investidores direto e indireto no valor de R\$3.527.853,10, em contrapartida a conta Ajuste de Exercício Anterior - 2010, levada ao Patrimônio Líquido, conta de Lucros ou Prejuízos

Acumulados. O contribuinte informou em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0014 tratar-se de empréstimos liquidados em 2010 e não levados ao resultado do exercício daquele ano. Portanto, incide a previsão legal de manutenção em balanço (conta de passivo) em dezembro de 2010 de obrigações inexistentes ou já liquidadas.

Posteriormente à manifestação do contribuinte, constatamos a baixa de obrigações de 2009 no valor de R\$937.550,00 e reversão de R\$94.639,43. Também constatamos a baixa de obrigações constantes da conta de passivo 21501001 - Adiantamento de Clientes em contrapartida às contas Ajuste Exercício Anterior - 2009 e 2010 nos valores de R\$1.443.718,61 e de R\$46.000,10 respectivamente, às quais atribuímos a mesma previsão legal. Procedemos ao lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre esses valores.

(...)

3. Fatos constatados

3.1 PIS e COFINS

[...]

3.2. Saldos de Provisão PPB não dedutíveis

Em relação ao IRPJ, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido reflexa, constatamos que o contribuinte apresentou em sua contabilidade nos anos de 2010 e 2011 a conta de passivo 21402002 - Provisão PPB com saldos finais respectivamente de R\$15.090.779,44 e R\$4.219,150,35 (balancetes e lançamentos da conta juntados ao processo).

PPB é Processo Produtivo Básico, programa de incentivo ligado ao MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio.

Tratando-se de conta de provisão de custos, os lançamentos tiveram como contrapartida lançamentos a contas de despesas, levadas a resultado do ano em que provisionadas.

A legislação do Imposto de Renda define as despesas de provisões dedutíveis, entre as quais não se encontra a provisão adotada pelo contribuinte. Portanto, a existência de saldo indica a criação de despesas ao longo dos anos fiscalizados, levadas à apuração do lucro dos exercícios, que deveriam ser adicionadas ao lucro contábil para a apuração do lucro real.

Entendemos que a conta de provisão do contribuinte contém itens referentes a projetos diversos, de temporalidades diversas, e identificados por centros de custos. Como o programa PPB permite que investimentos realizados até março sejam contabilizados com efeitos de projetos do ano anterior, a conta de provisão em determinado ano pode conter contrapartidas de despesas de projetos de temporalidades diferentes, lançadas no próprio ano ou em ano anterior. Isto é, no primeiro trimestre de

2011 a conta de provisão pode ter lançamentos relativos a despesas provisionadas em 2010 e em 2011.

Em 31/12/2011 o contribuinte realocou parte dessas despesas e provisões a centros de custos diferentes.

O Termo de Intimação Fiscal nº 0012 solicitou para o ano de 2011, no item 4, demonstrar na apuração do lucro real a adição do saldo de provisão de PPB. O Termo de Intimação Fiscal nº 0013, para o ano de 2010, no item 2, fez a mesma solicitação.

Em suas respostas o contribuinte limitou-se a apresentar planilhas de apuração do IRPJ de 2011, com adições e exclusões, e cópia de auto de infração de 2010, sem demonstrar ou referir-se às adições solicitadas.

O reexame do ano de 2010 foi autorizado pelo Sr. Delegado da DRF/Jundiaí, podendo ser constatado em consulta ao sítio da Receita Federal, consulta MPF-TDPF. O LALUR de 2010 foi obtido no processo 19311.720037/2012-14. O primeiro exame de 2010 cobrou valores apurados pelo contribuinte e não confessados em DCTF.

Não localizamos nos LALUR e demonstrativos de 2010 e 2011 a adição de saldos de Provisão PPB. O contribuinte não comprovou que essas despesas foram adicionadas na apuração do lucro real anual. Também não foram adicionadas nos cálculos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Em 31/12/2011 o contribuinte transferiu saldos de provisão (conta credora) para o patrimônio líquido, em conta de resultados de exercícios anteriores. Uma contabilização direta lançaria um débito à conta de provisão contra um crédito à conta de lucros acumulados. Mas o contribuinte informou em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0013 que utilizou conta intermediária.

O Termo 0013 constatou a criação de uma despesa de R\$998.949,90 em 2011 lançada em contrapartida a resultado de 2010, conta de lucros acumulados (débito à conta "51201029 - Prestação de Serviços de Terceiros - Callbeck" contra crédito à conta "23401004 - Ajuste Exercício Anterior - 2010").

Em sua resposta, o contribuinte informou que efetuou lançamento de R\$960.737,75 a débito da conta de provisão contra um crédito de conta de resultado (débito à conta "21402002 - Provisão PPB - Prestação Serviços Callbeck" contra um crédito à conta "51201021 - Transferência Despesas R&D R&D101"). Localizamos os créditos Callbeck na conta 51207021 - Transferência Despesas R&D.

Dessa forma, a despesa e o crédito foram levados à apuração do resultado do ano de 2011, se compensando, e procedeu-se à baixa de provisão em contrapartida à conta de resultados de exercício anteriores, ano de 2010. Esquemáticamente, tem-se os seguintes os lançamentos contábeis:

*Quem rastrear apenas a criação de despesa levada para ajuste, como fez a fiscalização no Termo 0013, enxergará uma despesa de 2011 lançada contra resultado de 2010 (segundo informa o contribuinte, aumenta o PL de 2010 para reverter despesa levada ao resultado de 2010). Por outro lado, **quem olhar apenas a baixa da conta de provisão, enxergará que essa provisão foi revertida contra resultado do ano de 2011. Porém, como os lançamentos a débito e a crédito de resultado se compensam, essa provisão de 2010, embora levada à conta de resultado de 2011, não foi oferecida à tributação em 2011.***

Existem na contabilidade muitos lançamentos para mudança de centro de custo, onde um débito de uma conta é baixado com um lançamento a crédito dessa conta cuja contrapartida é a débito dessa mesma conta. Também existem lançamentos de 4 fórmula (vários débitos contra vários créditos), às vezes com milhares de registros, dificultando extremamente o rastreamento dos lançamentos.

Na fiscalização nos deparamos diversas vezes com lançamentos que pareciam ter sido revertidos, quando na verdade não foram; ou ao contrário pareciam registrar um fato, depois anulado por um lançamento em outra conta.

Caso o contribuinte apresente impugnação ao lançamento de ofício dos saldos de provisão, deverá apresentar todos os lançamentos contábeis envolvidos, e manter toda a contabilização disponível para análise, caso se entenda necessário verificar em diligência se existem outros lançamentos anulando os lançamentos apresentados na impugnação.

O Termo 0013 cuidou de uma despesa de R\$960.737,75 que o contribuinte demonstrou tratar-se de uma baixa realizada em 2011 de uma provisão de despesas de 2010. Também existe lançamento a débito da conta de resultado 51207016 - Provisão de Custos de RD para PPB em contrapartida à conta 23401004 - Ajuste de Exercício Anterior - 2010 no valor de R\$12.508.111,03 e em contrapartida à conta 23401003 - Ajuste de Exercício Anterior - 2009 no valor de R\$1.929.219,89 conforme planilha "Lançamentos Provisão de Custos x Ajustes" anexa.

Em seus arquivos entregues em 24/06/2015 o contribuinte apresentou uma planilha intitulada Sumário onde informa que "Desta forma foi necessário na época retornar o valor provisionado de PPB creditando a conta 23401004 PL e debitando contas de Despesa por centros de custo e o maior valor lançado, R\$ 12.929.011,19, trata-se de provisão de 2010".

A conta 21402002 - Provisão PPB tem no ano de 2011 saldo inicial credor de R\$15.090.779,44, teve lançamentos a crédito de R\$19.943.040,73 e a débito de R\$30.814.669,82, restando em 31/12/2011 saldo credor de R\$4.219.150,35 (balancete juntado ao processo).

Concluimos que da provisão baixada em 2011 (transferida para lucros acumulados), o valor de R\$12.929,011,29 refere-se a

despesas provisionadas em 2010 e não foi oferecido à tributação; que o valor de R\$1.929.219,89 refere-se a despesas provisionadas em 2009 e não foi oferecido à tributação;

que do saldo de R\$15.090.779,14 existente em 31/12/2010 sobram R\$232.548,36 que consideramos provisionados em anos anteriores a 2011 e realizados em 2011; e consideramos que o saldo de R\$4.219.150,35 em 31/12/2011 refere-se a despesas provisionadas em 2011.

Portanto a parte do saldo da conta de provisão PPB de 31/12/2010 revertido em 2011 no valor de R\$12.929.011,19 e o saldo de R\$4.219.150,25 existente em 31/12/2011 correspondem a despesas provisionadas no ano, adicionadas pela fiscalização ao lucro contábil para apuração do lucro real de 2010 e 2011 respectivamente, implicando o lançamento de ofício do IRPJ e CSSL incidentes e da multa sobre estimativas não recolhidas nos meses de dezembro.

3.3 Obrigações não existentes ou já liquidadas

Em 31/12/2011 o contribuinte transferiu valores de contas do passivo para contas de patrimônio líquido. A transformação de dívida em patrimônio é fato tributável.

O contribuinte procedeu a lançamentos contábeis de ajustes relativos a fatos ocorridos nos anos de 2009 e 2010 e não contabilizados no momento devido. Entre os ajustes, procedeu à baixa de obrigações com investidores direto e indireto no valor de R\$3.527.853,10, em contrapartida a conta Ajuste de Exercício Anterior - 2010, levada ao Patrimônio Líquido, conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, que foram objeto do Termo de Intimação Fiscal n° 0014.

Esses lançamentos constam das planilhas anexas "Lançamentos à conta 22101001 - Panpal Technology Corp", "Lançamentos à conta 21202001 - Panpal Technology Corp" e "Lançamentos à conta 21202002 - Gempal Technology Corp". As contas dos títulos (iniciam com 21 ou 22) são contas de passivo. As contas das contrapartidas (iniciam com 23) são ajustes de patrimônio líquido, exercícios anteriores.

O Termo de Intimação Fiscal n° 0014 constatou que não se tratava de variações cambiais não realizadas, pois estas constam de contas específicas, diferentes das contas de obrigações com investidores, e solicitou explicações. O contribuinte informou tratar-se de empréstimos liquidados em 2010 e não levados ao resultado do exercício daquele ano. Portanto, incide a previsão legal de manutenção em balanço (conta de passivo) em dezembro de 2010 de obrigações inexistentes ou já liquidadas no valor de R\$3.527.853,10.

Posteriormente à manifestação do contribuinte, constatamos baixas na conta 22101001 -Panpal Technology Corp contra Ajuste de 2009 no valor de R\$937.550,00 e o estorno de R\$94.639,43.

Também constatamos a baixa de obrigações constantes da conta de passivo 21501001 - Adiantamento de Clientes em contrapartida às contas Ajuste Exercício Anterior - 2009 e 2010 nos valores respectivamente de R\$1.443.718,61 e R\$46.000,10, conforme planilha anexa "Ajustes na conta 21501001 - Adiantamento de Clientes". Atribuímos a todos a mesma previsão legal (art. 281, inciso III do RIR/99). Adicionamos ao lucro contábil o valor de R\$2.332.629,28.

Procedemos ao lançamento de ofício do IRPJ incidente e da CSLL, PIS e COFINS reflexos.

3.4 Lançamentos de multas sobre estimativas não recolhidas

As infrações do IRPJ mencionadas nos itens 3.2 e 3.3 anteriores implicaram a adição ao lucro real de R\$18.789.493,48 em 2010 e R\$4.219.150,25 em 2011.

Tais valores deveriam ter sido considerados nos cálculos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL às alíquotas de 25% e 9%, respectivamente. A não adição implicou o não recolhimento de tributos e a incidência de multa de 50% sobre tributos não recolhidos. Como o contribuinte teve tributos a pagar ao final dos anos fiscalizados, lançamos as multas no mês de dezembro de cada ano, com o mesmo resultado que teria se o lançamento fosse mensal, conforme tabela a seguir:

(...)

II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte foi cientificada via domicílio fiscal eletrônico em 20/10/2015, fl. 1380, e apresentou em 16/11/2015 a impugnação de fls. 1383 e seguintes, alegando (verbis):

DA NULIDADE DO AIIM EM RAZÃO DE REVISÃO DE LANÇAMENTO RETROATIVA À 2010.

A transcrição do auto de infração, esteio de todo o levantamento fiscal, permitirá de plano a compreensão do excesso levado a efeito que, poderá inclusive, levar à sua nulidade, senão vejamos:

A pretensão do lançamento fiscal de ofício busca exigência do IRPJ; CSLL; PIS/PASEP e COFINS, relativamente à suposta diferença destes tributos, consoante disposições declinadas no levantamento fiscal.

No caso presente, a fiscalização não adotou, de maneira clara e inequívoca, critérios jurídicos aceitáveis, para exarar o Auto, comprometendo assim, o levantamento fiscal e, conseqüentemente, o crédito tributário apurado, na medida em que, a fiscalização não poderia retroagir ao ano calendário de 2010, para reexame de lançamento de ofício constante do processo administrativo de nº 19311.720.037/2012-14, que já tramitou pelas instâncias da D RJ e do CARF.

O reexame que apurou crédito tributário relativamente à 2010, após o encerramento da fiscalização anterior, depois da tramitação do processo administrativo em todas as instancias, nos termos da norma cogente, (processo administrativo da União), opera-se a CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO para o ano calendário de 2010, sendo vedado ao fisco, retroagir para aumentar tributo, sem o devido amparo legal.

Em face do princípio da verdade material, imposta ao poder tributante como regra rígida dentro das bases e normas legais estabelecidas pelo ordenamento jurídico tributário, a apuração retroativa de crédito tributário apurado pela fiscalização anterior lançada no AIIM de 2010, ora revisado neste Auto de Infração de 2015, esta eivada de ilegalidade, na medida em que não encontra amparo nas disposições do artigo 149, do CTN, uma vez que, não se reveste da aplicação de nenhuma das disposições do elenco da norma cogente, razão pela qual, não pode e nem deve ser objeto de revisão tributária retroativa, à margem do artigo 149, do CTN.

(...)

A fiscalização para retroagir à 2010, para lavratura do presente AIIM, apoiou-se exclusivamente no artigo 906 do RIR, cuja norma na hierarquias das leis, é inferior às disposições do artigo 149 do CTN, não possuindo portanto, o condão de autorizar, a reabertura do AIIM de 2010, para revisão tributária de lançamento, para nova exação lastreada em fato gerador, anteriormente já verificado.

Percebe-se que a fiscalização anterior, ao exarar o AIIM de 2010, incorreu em erro de direito ao apurar o lançamento do crédito tributário, pois, ao fiscalizar, verificou e examinou todos os documentos da contabilidade. Tanto é verdade que a fiscalização anterior ao lavrar aquele AIIM, desconsiderou todos os elementos que haviam sido lançados no LALUR de 2010 e, atribuiu novos elementos contábeis que julgou necessário para servir de adição e majoração do lucro e conseqüentemente, a apuração do crédito tributário para aquele ano de 2010 (...)

Como pode se verificar a fiscalização de 2010 ao atribuir o lançamento de ofício, naquele momento, detinha a seu critério, o poder de considerar ou não correto os lançamentos contábeis que estavam a sua disposição.

Nesta vertente, por ordem e comando do parágrafo único, do artigo 142, do CTN, a atividade administrativa do lançamento de crédito tributário é vinculada e obrigatória, não podendo o AFRF desprezar referida obrigação legal no momento da apuração do crédito tributário, como fez a fiscalização anterior, em flagrante infringência à norma, e assim, cometeu o chamado erro de direito, como se observa da transcrição da norma:

(...)

A exegese do artigo 142, retro transcrito, o erro de direito estampado no AIIM 2015, pugnado pela Autuada nestes autos, contra a apuração de crédito tributário retroativo a 2010, está caracterizado em face do descumprimento da chamada responsabilidade funcional, visto que o AFRF anterior, no momento em que estava na posse de todos os elementos passível de fato gerador, tinha o dever e a obrigação funcional de calcular corretamente o montante do tributo devido pelo sujeito passivo e, simplesmente não o fez!

(...)

Destarte, tendo em vista que todos os elementos contábeis, assim como, o fato gerador existente estavam diante do AFRF, quando lavrou o AIIM anterior, relativamente à 2010, não pode o presente AIIM de 2015, conceber lançamento tributário retroativo, com fato gerador anterior, como se vê patenteadado pelo erro de direito cometido, não podendo desta forma ser modificado o lançamento retroativo de 2010, por meio deste AIIM de 2015.

*Em face desta premissa, o ERRO DE DIREITO a guisa do artigo 142, do CTN (desprezo da "valoração da atividade administrativa de lançamento, que é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional"), assim como, só podendo ocorrer a retroatividade mediante fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, (artigo 146, do CTN) - deixa claro que o fato gerador de 2010, objeto de reexame por meio deste AIIM de 2015, é **NULO DE PLENO DIREITO**, visto que, na forma exarada no AIIM de 2015, o ato administrativo de lançamento anterior mostra-se **IMODIFICÁVEL**, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado nos artigos 142 e 146, do CTN, no que diz respeito aos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa em ambos o Autos de Infração.*

Nota-se que, retroagir a lançamento de 2010 para apuração de crédito tributário, sem a existência de fato gerador posterior, à sua ocorrência, como se vê no AIIM de 2015, significa incorrer severamente em erro de direito, em face de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, em absoluto desrespeito ao artigo 146, do CTN, por falta de enquadramento do artigo 149, do CTN, por mandamento do inciso III, artigo 145, do CTN.

(...)

Patente a ilegalidade na constituição de crédito tributário em reexame retroativo, consoante ficou demonstrado, uma vez que, o lançamento fiscal deve repousar em dados concretos, objetivos e coincidentes e, portanto, sólidos em sua estruturação e não apenas em mera pretensão fiscal, como se vê configurado neste AIIM de 2015.

Razão pela qual, a exigência do crédito tributário retroativo a 2010, da maneira pretendida neste AIIM 2015, não pode e nem

deve prosperar, em face ao explicitado, erro de direito, conforme retro demonstrado.

Destarte, pelas razões de direito retro enunciadas, espera-se, seja excluído do valor da exigência fiscal, objeto do AIIM de 2015, o montante de R\$ 18.789.493,48, tomados pela fiscalização como fato gerador para adição de lucro, relativamente ao ano calendário de 2010, ora exigido no AIIM 2015.

Sendo assim, à luz da exegese doutrinaria; da jurisprudência constituída e, pelas razões de direito demonstradas, a arguição destas preliminares, deverá ser acolhida, para que se dê provimento e, seja determinada a exclusão dos valores que NÃO pertence ao AIIM de 2015, em face da ilegalidade de revisão tributária retroativa.

RAZOES DE MÉRITO DAS DESPESAS DO PPB CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS

Inobstante, a ilegalidade na apuração do crédito tributário, mediante reexame retroativo a 2010; no caso da Autuada, o AIIM 2015 esta a exigir IRPJ; CSLL; PIS/PASEP e COFINS, em face da desconsideração de lançamentos de ajustes de exercícios anteriores, que Autuada procedeu em saldos existentes no patrimônio líquido e outras contas, cujos valores, encontravam-se provisionados em 2010 e 2011, a começar pela conta denominada "provisão PPB" com saldos finais de R\$ 15.090.779,44 e R\$ 4.219.150,35.

Patente o equívoco do AFRF em considerar indedutível os lançamentos que baixaram os saldos da conta de "Provisão PPB" para custos, visto que, tais lançamentos levados à custo, foram objeto de estorno conforme comprova razão sintético e planilha demonstrativa dos lançamentos (Doc. 01).

A Autuada como empresa beneficiária da Lei 8.248/1991, esta enquadrada em incentivo fiscal, que dispõe sobre a capacitação e competitividade do setor de informática e automação (Lei da Informática).

A indigitada lei em decorrência de incentivo fiscal outorgado, regula e disciplina todos os atos do Processo Produtivo Básico - PPB, como conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de produtos, permitindo que o contribuinte constitua Fundo de Provisão de cada projeto do PPB, para transferência em exercício seguintes, para o centro de custos da demonstração de resultados, conforme demonstrativo anual de fruição dos benefícios.

Em relação aos lançamentos no valor de R\$ 15.090.779,44, que já havia sido provisionado no ano calendário de 2010, tais valores, foram objeto de adição ao LALUR de 2010, por meio da fiscalização anterior, através do AIIM de 2010, consoante lançamento de ofício do processo administrativo de nº 19311.720.037/2012-14, e que portanto, exigir novamente a

adição ao LALUR destes valor, significa duplicidade na exação, sem falar na ilegalidade do reexame de lançamento proposto à eiva do direito, robustamente combatido nas preliminares desta impugnação.

A despeito deste fato, durante o curso da fiscalização em resposta aos termos de intimação, a Autuada respondeu de forma clara e objetiva, pontuando ao AFRF sobre a contrapartida dos lançamentos levados a débito da conta de resultado, por meio do estorno, conforme se verifica do razão anexo (Doc. 01), assim como, os lançamentos que foram atribuídos em razão de ajustes de exercícios anteriores, em função de adaptação ao novo critério das normas internacional de contabilidade.

Desta forma, sob o comando da Lei das Sociedades por ações e da novel que padronizou de maneira universal a forma contábil, a Autuada contabilizou como ajustes diretamente na conta de Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido), sem transitar pela Demonstração do Resultado do Exercício em valores positivos, os ajustes de exercícios de períodos anteriores, decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não trouxeram qualquer fato subsequente, que pudessem ser atribuídos como fato gerador para o AIIM 2015.

Dessa forma, estes esclarecimentos foram prestados, ao AFRF, à luz do parágrafo 1º, do artigo 186, da Lei 6.404/76, com as alterações a ela introduzidas, observando rigorosamente o contexto de que, os lançamentos foram produzidos de maneira a não afetar as receitas ou despesas do ano em curso, como se vê da reprodução da norma:

"(...)

Portanto, lastreado nesta premissa legal, os lançamentos adotados pela Autuada para os ajustes realizados, embora não tivessem impactado o resultado; mercê de intuito meramente arrecadatório, não foram acolhidos pelo AFRF, que considerou factível de apuração de crédito tributário, por meio de lançamento de ofício para apurar IRPJ e CSLL, por conta do saldo da conta do PPB em R\$ 12.929.011,19 para 2010 e, R\$ 4.219.150,25 para 2011.

Destarte, se deduz que atribuição de crédito tributário em torno destes lançamentos de ajustes, está fundada em mera presunção fiscal, visto não haver evidencia de fato gerador.

(...)

Observa-se do AIIM 2015, que a r. fiscalização ao considerar como fato imponível de tributo, os ajustes adotados pela Autuada, sem qualquer interferência na conta de resultados, apurou indevidamente exação de IRPJ e CSLL, à margem da disciplina do ordenamento jurídico tributário.

DAS OBRIGAÇÕES DENOMINADAS DE NÃO EXISTENTES OU JÁ LIQUIDADAS

De igual forma, procedeu o AFRF em relação aos lançamentos por ele denominado de obrigações não existentes ou já liquidadas.

Trata-se do mesmo conteúdo e forma de lançamentos adotados para o encerramento do balanço de 2011, onde a Autuada para adequação das normas internacionais de contabilidade, visando o enquadramento deste novo modelo contábil, a Autuada procedeu os ajustes, sem qualquer interferência no seu centro de custo, de maneira que não afetasse qualquer valor da sua demonstração de resultados.

Em relação ao valor de R\$ 937.550,00, o indigitado lançamento refere-se pura e simplesmente à baixa de empréstimo contraído com a sócia controladora, a empresa Panpal, ajustes de contas entre o passivo e o patrimônio líquido, sem qualquer correlação à despesas, que pudessem justificar a glosa deste valor, muito menos ainda qualquer omissão de receita, como tenta a fiscalização atribuir, fundada no inciso III, do artigo 281 do RIR, visto que a fiscalização não fez prova nestes autos, de que, a obrigação fora liquidada anteriormente, haja visto, que examinou apenas os lançamentos de ajustes de exercícios anteriores.

Já em relação aos adiantamentos à fornecedores nos valores de R\$ 1.443.718,61 e R\$ 46.000,10, respectivamente, tais valores foram levados à custo em exercícios anteriores, sendo a baixa realizada destes valores, mera incursão de lançamentos de ajustes, não tendo causado nenhuma repercussão na demonstração de resultados, que pudesse justificar glosa por omissão de receita, não podendo assim, ser objeto de fato gerador para exação de tributos, na forma a que impôs a fiscalização no presente AIIM.

Constata-se também que em tais lançamentos, à guisa dos documentos encartados como (doc. 01), não há como considerar que estes elementos contábeis possam servir de fato impositivo de tributo, por não haver a fiscalização comprovado que os ajustes adotados pela Autuada, sem qualquer interferência na conta de resultados, tivesse qualquer repercussão econômica de renda ou receita para exação de IRPJ; CSLL e PIS/PASEP e COFINS reflexivos.

DAS MULTAS SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS

Alega o AFRF que: "As infrações do IRPJ mencionados nos itens 3.2 e 3.3 anteriores implicaram a adição ao lucro real de R\$ 18.789.493,48 em 2010 e R\$ 4.219.150,25 em 2011" (gn)

Entretanto, pelas razões de fato e de direito retro enunciadas, quais sejam, a impossibilidade de apuração de crédito tributários, por meio de reexame retroativo em lançamentos de 2010, sem a presença de fato gerador posterior, assim como, por

conta de lançamentos de ajustes, sem qualquer repercussão para a demonstração de resultado, os valores de R\$ 18.789.493,48 e R\$ 4.219.150,25, não podem e nem devem servir como fato gerador, para tributação reflexa, de valores mensais, que pudessem ser considerados para base de cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL Todos os valores devidos a título de estimativas, foram efetivamente pagos e recolhidos mensalmente, na forma da DIPJ; LALUR de 2011; dos Balancetes e Comprovantes de Pagamentos (docs. 02). Sendo assim, não há o que se falar em tributação reflexiva lastreada em valores que, não podem servir de base de cálculo, em face do conceito jurídico de renda, no sentido estrito da disponibilidade econômica ou jurídica, como ficou demonstrado.

DO PIS/PASEP E DA COFINS

Pelas mesmas razões de fato e de direito já enunciadas, quais sejam, a impossibilidade de apuração de crédito tributários, por meio de reexame retroativo em lançamentos de 2010, sem a presença de fato gerador posterior, assim como, por conta de lançamentos de ajustes, sem qualquer repercussão para a demonstração de resultado, sobre os valores de R\$ 18.789.493,48 e R\$ 4.219.150,25, não há possibilidade de que tais valores possam servir como fato gerador, para tributação reflexa destas contribuições para o PIS/PASEP e da cofins, cujos fundamentos perante o Ordenamento Jurídico Tributário Pátrio, a seguir, passamos a invocar e discorrer:

(...)

DA MULTA CONFISCATORIA

A aplicação da multa punitiva no percentual de 75% se traduz em penalidade confiscatória na forma exigida, por ferir princípios constitucionais que veda o confisco, notadamente aquele advindo da aplicação de penalidade em tributos.

Neste sentido, a decisão do STF, ao conceder liminar na ADIM 551-RJ (RTJ. 138/55), adotou a posição de que a vedação constitucional ao confisco, também se aplica às penalidades, e não somente ao tributo.

(...)

Multa dessa natureza desatende certamente a preceitos jurídicos pátrios e, ao propor ao Auto de Infração multa confiscatória decorrente de interpretação fiscal, sem qualquer ato doloso praticado pela Autuada, leva à nulidade da exigência, que deverá ser cancelada "ex vi".

(...)

Multas fiscais em percentuais elevados como o aplicado neste Auto revelam exigência inválida, por violação dos princípios da não confiscatoriedade da multa fiscal e da razoabilidade/proporcionalidade.

Em consequência, ao propor ao AIIM, multa confiscatória no percentual de 75% decorrente de insuficiência no recolhimento normal do IR, sem qualquer ato doloso praticado pelo Autuado, leva à nulidade das exigências, que deverão ser canceladas "ex vi".

Assim sendo, adota-se nesta Impugnação a inconsistência do Auto de Infração, que, pelas razões retro demonstradas, se conclui que ficou clara a improcedência do AIIM, que deverá ser anulado "in totum".

Razão pela qual, a retroatividade para reexame de lançamento de crédito tributário, já apurado em 2010 pela fiscalização anterior, assim como, a pretensão da exigência fiscal exarada no presente AIIM, sobre lançamentos de ajustes de exercícios anteriores para exigir IRPJ; CSLL, com reflexos para exigência de PIS/COFINS e Multa sobre Estimativas, fere frontalmente os conceitos de renda e de lucro, adotados pela Constituição Federal na delimitação de competência tributária, assim como, os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e, da vedação ao confisco.

"EX POSITIS", por ter demonstrado a inconsistência do levantamento fiscal espera, a Autuada, sejam estas exigências consideradas infundadas e improcedentes, para tanto, cancelando-se o referido Auto de Infração, na forma da Lei, por ser a mais lúdima JUSTIÇA!

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-60.206, de 20/04/2016 (fls. 1968/1994), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade em auto de infração para exigência de crédito tributário suplementar, decorrente de reexame de período já fiscalizado, para auditoria de matérias anteriormente não verificadas, com a devida autorização da autoridade administrativa competente.

IRPJ. FALTA DE ADIÇÃO AO LALUR DE PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS.

Na apuração do Lucro Real devem ser adicionadas as provisões não autorizadas na legislação do Imposto de Renda, inclusive as relativas ao incentivo denominado PPB (Processo Produtivo Básico).

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Constatada a baixa de obrigações de períodos anteriores (empréstimos de coligadas e adiantamento de clientes), diretamente a crédito de conta do patrimônio líquido, sem devida comprovação documental dessas operações e da motivação das baixas, correto aplicar a presunção legal de passivo fictício.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. IRPJ/PIS/COFINS.

Em face do princípio da decorrência, aplicam-se aos lançamentos reflexos o que foi decidido no julgamento do processo matriz naquilo que couber.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, inclusive concomitante a multa incidente sobre o tributo devido no ajuste anual.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO. CARATER CONFISCATÓRIO.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em pleno vigor, portanto, cabível a aplicação da multa por lançamento de ofício.

Ciente da decisão de primeira instância em 04/05/2016, conforme termo à fl. 2003, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/05/2016 conforme termo à folha 2004.

No recurso interposto (fls. 2005/2025), a recorrente alega preliminarmente a ocorrência de erro de forma no acórdão recorrido, diante da inserção no voto de matéria estranha aos autos (de outro contribuinte), às fls. 1983/1984.

No mérito, a interessada reafirma a ilegalidade de reexame de lançamento realizado em levantamento anterior, sobre o ano-calendário 2010. Por sua ótica, o reexame somente seria admissível diante de erro de fato, causado pelo contribuinte, o que não se verifica no presente caso. Combate também a afirmação do acórdão recorrido de que o lançamento anterior se referiria a créditos apurados pelo contribuinte, informado na DIPJ/DCTF e não recolhidos, para o que transcreve excertos do lançamento anterior. Neste caso teria havido erro de direito e modificação do critério jurídico do lançamento anterior. Em suas palavras (grifos no original):

Com efeito, retroagir a lançamento de 2010 para apuração de crédito tributário, sem a existência de fato gerador posterior, à sua ocorrência, como se vê na apuração de 2015, significa incorrer severamente em ERRO DE DIREITO, em face de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, em absoluto desrespeito ao artigo 146, do CTN, por falta de enquadramento do artigo 149, do CTN, por mandamento do inciso III, artigo 145, do CTN.

A recorrente transcreve jurisprudência administrativa e judicial em favor de sua tese, e pede a anulação da exigência fiscal diante da ilegitimidade da revisão tributária retroativa a 2010.

Acerca das provisões do PPB consideradas indedutíveis (saldos finais de R\$ 15.090.779,44 em 2010 e R\$ 4.219.150,35 em 2011), a recorrente sustenta que:

As adições ao LALUR de 2010, no montante de R\$ 15.090.779,44, que figuravam como provisão do ano calendário de 2010, foram procedidas e realizadas por meio da verificação fiscal anterior, mediante alteração do LALUR de 2010, cujo lançamento de ofício consta do processo administrativo de nº 19311.720.037/2012-14, na forma do demonstrativo da alteração do LALUR de 2010, pela fiscalização anterior, conforme demonstrado pela Recorrente ao tratar anteriormente sobre o ERRO DE DIREITO.

[...]

De igual forma o valor de R\$ 4.219.150,35, foi lançado como adição no LALUR de 2011, não podendo servir de base tributante do levantamento fiscal, para exigência de IRPJ e CSLL, visto que, o lançamento de ajustes na conta do patrimônio líquido não trouxe qualquer repercussão no lucro, conforme comprovam os documentos de fls. 1448/1451.

[...]

Sobre o estorno de saldos da conta do PPB, mencionado às fls. 1986 do Acórdão, ficou comprovado na Impugnação às fls. 1448/1451, por meio do razão sintético e planilha demonstrativa, que tais lançamentos seguidos de estorno, por se tratarem de ajustes de contas, não trouxe qualquer impacto no resultado da base tributante, em razão da neutralização do valor estornado e, muito menos ainda, qualquer repercussão sobre as adições do LALUR, visto que, as adições do LALUR são lançamentos extracontabeis e como tais, nada tem a ver com o estorno.

Por sua ótica, a exigência dos presentes autos implica dupla tributação sobre os mesmos valores.

A recorrente dirige seus argumentos, a seguir, contra a infração de “*baixa de obrigações denominadas de não existentes ou já liquidadas*”. A liquidação de empréstimo contraído com a controladora Panpal teria sido feita entre contas do passivo e patrimônio líquido, “*sem qualquer correlação à despesas*”, menos ainda omissão de receitas. A fiscalização não teria feito prova de que a obrigação não fora liquidada anteriormente, pois somente teriam sido examinado os lançamentos de ajustes de exercícios anteriores, ao final zerado.

Prossegue:

Sobre os adiantamentos à fornecedores nos valores de R\$ 1.443.718,61 e R\$ 46.000,10, respectivamente, por se tratar de adiantamentos, logo trata-se de pagamentos antecipados às controladoras, nada tendo a Recorrente afirmado que não houve desembolso, como asseverado no Acórdão às fls. 1990.

Em sua defesa a Recorrente refutou o fato de que, se tais valores haviam sido levados à custo em exercícios anteriores e não no período fiscalizado de 2011, a baixa realizada destes valores como lançamento de ajustes, não poderiam causar nenhuma repercussão na demonstração de resultados, que pudesse justificar glosa

por omissão de receita, e que portanto, tais valores não poderiam ser objeto de fato gerador para exação de tributos, na forma a que impôs o lançamento do crédito pretendido.

Desta forma, não há o que se falar em omissão de receitas advindas de passivo fictício, na medida em que tais lançamentos de ajustes, não tiveram nenhuma correlação com os pagamentos para liquidação de empréstimos junto às controladoras, caracterizados por adiantamentos a fornecedores, explicitamente desconsiderados pela fiscalização, mantida no R. Acórdão.

Sob o título “*das multas sobre estimativas não recolhidas*”, a recorrente afirma que o julgador *a quo* teria decidido sobre a exigência de estimativas não recolhidas como se as mesmas tratassem de multa isolada. Acrescenta que o próprio agente autuante não teria capitulado a infração como multa isolada e sim como diferença por falta de adição ao lucro real. Conclui que “*os valores de R\$ 18.789.493,48 e R\$ 4.219.150,25, não podem e nem devem servir como fato gerador, para tributação reflexa, de valores mensais, que pudessem ser considerados para base de cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL*”.

No que respeita ao PIS e à COFINS, a recorrente sustenta que essas exigências decorrem de glosa de créditos extemporâneos, cuja exação foi objeto de apuração pela mesma fiscalização de 2015, mas em processo administrativo distinto (nº 19311.720231/2015-16). A fiscalização teria equivocadamente incluído nestes autos créditos que decorrem da mesma glosa, não sendo possível sua cobrança em duplicidade.

A recorrente combate a multa de 75%, penalidade confiscatória por ferir os princípios constitucionais da não confiscatoriedade da multa fiscal e da razoabilidade/proporcionalidade. Colaciona jurisprudência em favor de sua tese.

Ao final, a recorrente discorre sobre as normas que definem a incidência tributária, a saber, o § 2º do art. 153 da Constituição Federal e o art. 43 do CTN. Colaciona doutrina de respeitados juristas e conclui que “*O crédito tributário na forma mantida no presente Acórdão, esta a ferir a real ‘disponibilidade econômica e jurídica de renda’ da Recorrente, desatendendo ao critério constitucional da universalidade da tributação do patrimônio pelo imposto de renda, conforme ficou demonstrado*”. A exigência fiscal mantida pelo acórdão recorrido não pode nem deve prosperar, sob pena de comprometimento da continuidade do exercício da atividade da Recorrente. Na sequência, a recorrente tece considerações sobre o princípio da capacidade contributiva.

Ao final, a recorrente requer o provimento de seu recurso e o cancelamento do crédito tributário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da alegação de erro de forma no acórdão recorrido.

Preliminarmente, a recorrente alega a ocorrência de erro de forma no acórdão recorrido, diante da inserção no voto de matéria estranha aos autos (de outro contribuinte), às fls. 1983/1984.

Assiste razão, em parte, à interessada. De fato, à fl. 1983 encontram-se os dois parágrafos a seguir transcritos, os quais não guardam qualquer relação com a matéria em litígio nos presentes autos:

A Fiscalização concluiu que a cultura de cana de açúcar e outras assemelhadas não são passíveis de depreciação, mas sim de exaustão, sendo que tal glosa importou o montante de R\$ 56.086.022,21 contabilizado a título de depreciação incentivada. Todavia, reconstituiu o lucro tributável mediante compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas do período de as acumuladas de períodos anteriores, pelo que o valor tributável foi reduzido a R\$ 6.890.342,87 (IRPJ) e R\$ 6.873.638,83 (CSLL).

Por sua vez, a impugnante alega que culturas dessa natureza sujeitam-se a depreciação, por isso seu procedimento está correto. Alega ainda que, caso não seja acatado seus argumentos, deve-se ao menos compensar em 30% o prejuízo acumulado das demais atividades.

Esses dois parágrafos tratam de matéria estranha aos autos, e devem ser desconsiderados. Ressalto que a sua equivocada inserção no voto condutor do acórdão recorrido não causou qualquer prejuízo ao entendimento da interessada acerca da decisão e de seus fundamentos, diante do que não se há de cogitar qualquer vício ou nulidade.

No que se refere ao conteúdo dos parágrafos subsequentes das fls. 1983/1984, iniciando-se com *“De início é importante frisar que a autoridade julgadora ...”* até *“A partir dessas premissas, passo a apreciar as matérias questionadas ...”*, não entendo que se trate de matéria estranha aos autos. Foram abordados: (a) a não obrigatoriedade de manifestação sobre todos os pontos da defesa, com referência a julgado do STJ; e (b) o dever de obediência às normas complementares editadas pela RFB por parte do julgador administrativo de primeira instância. Na verdade, trata-se de considerações preliminares, de caráter geral, feitas pelo ilustre relator do processo em primeira instância, no sentido de nortear a apreciação que viria a seguir sobre os questionamentos específicos.

Da alegação de ilegalidade no reexame de lançamento anterior.

No mérito, a interessada reafirma a ilegalidade de reexame de lançamento realizado em levantamento anterior, sobre o ano-calendário 2010. Por sua ótica, o reexame somente seria admissível diante de erro de fato, causado pelo contribuinte, o que não se verifica no presente caso.

A ação fiscalizadora foi iniciada para fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011 (Termo de Início do Procedimento Fiscal, datado de 03/02/2014, fl. 843). Os trabalhos tiveram prosseguimento com a lavratura de diversos termos de intimação e respectivas respostas, até que, em 23/07/2015, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 13 (fl. 1126), que informa sobre a ampliação dos exames para o ano-calendário 2010, como segue:

Informamos que o Sr Delegado da DRF/Jundiá autorizou, nos termos do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, a realização de novo exame do

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do ano calendário 2010, o que pode ser constatado no sítio da Receita Federal em consulta ao TDPF.

[...]

O artigo 906 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) possui a seguinte redação:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Como se vê, a exigência de autorização mediante ordem do Delegado da Receita Federal foi cumprida, e sobre isso não há divergência. No entanto, a recorrente alega que a única hipótese capaz de autorizar o reexame seria a ocorrência de erro de fato, causado pelo contribuinte, consoante disposições do art. 149 do CTN. Segundo essa linha de raciocínio, o procedimento fiscal anterior (processo nº 19311.720037/2012-14) teria à sua disposição todos os lançamentos contábeis e, não obstante, teria encerrado o procedimento constituindo os créditos tributários que entendeu cabíveis. Encerrado o contencioso administrativo, aquele procedimento teria caráter de constituição definitiva do crédito tributário, “sendo vedado ao fisco, retroagir para aumentar tributo, com base em fato gerador já utilizado anteriormente”.

Equivoca-se a recorrente. O art. 149 do CTN cuida das situações em que se deve efetuar o lançamento de ofício ou rever, igualmente de ofício, lançamento anterior. Eis seu teor:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Observe-se que são distintas as situações de lançamento de ofício e de revisão de lançamento anterior. No caso vertente, existiu um lançamento anterior (aquele formalizado nos autos do processo administrativo nº 19311.720037/2012-14). No entanto, não há naquele lançamento vício algum a demandar que seja revisto. Naquele caso, o exame do Fisco limitou-se à confrontação entre os valores declarados em DCTF diante daqueles escriturados no Lalur. Sendo estes últimos superiores aos primeiros, o Fisco constituiu crédito tributário correspondente à diferença (Lalur – DCTF).

No presente caso, como visto, foi autorizado o reexame da escrita (o que não se confunde com novo lançamento). Esse reexame recaiu sobre fatos não analisados no momento anterior, no que não reside qualquer irregularidade nem ilegalidade, estando essa situação perfeitamente albergada pelo inciso VIII do art. 149 do CTN, supra. Sendo constadas infrações à legislação tributária, é dever de ofício constituir o crédito tributário mediante o lançamento. Trata-se de novo lançamento, diante de fatos não conhecidos nem examinados por ocasião do lançamento anterior. Não se trata de revisão do lançamento anterior.

Nessa linha de raciocínio, resta também afastada a alegação da interessada de que o crédito tributário constituído no processo administrativo nº 19311.720037/2012-14 seria definitivo. O fato gerador tributário para o IRPJ (e também para a CSLL) é complexo, constituído por múltiplos fatos econômicos ocorridos dentro do período de apuração do tributo. Ao serem analisados outros fatos econômicos que não aqueles originalmente examinados, dentro do mesmo período de apuração, é perfeitamente possível que se conclua pela necessidade de novo lançamento, como ocorreu aqui.

Não se trata de erro de direito (pois não houve exame anterior dessa matéria) nem de mudança no critério jurídico do lançamento (pois o presente lançamento não incidiu sobre os mesmos fatos econômicos sobre os quais incidiu o lançamento anterior, muito menos lhes atribuiu diferente consequência tributária).

A nulidade alegada deve, assim, ser rejeitada.

Das provisões do PPB consideradas indedutíveis.

Em síntese, a acusação fiscal é de que a contribuinte teria constituído provisões para o Processo Produtivo Básico (PPB), programa de incentivo ligado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio. Essa provisões, contabilizadas a crédito da conta patrimonial 21402002 – Provisão PPB, tiveram como contrapartida débito ao resultado no momento de sua constituição, reduzindo o resultado contábil e, por decorrência, também o

resultado fiscal. Dada a indedutibilidade das provisões (com exceção daquelas expressamente admitidas pela legislação), o contribuinte deveria ter adicionado as provisões assim constituídas, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Afirma o Fisco que tais adições não foram feitas.

Mais: segundo o Fisco, ao final do ano de 2011 foi feita uma série de lançamentos contábeis, inclusive mediante o uso de contas intermediárias, os quais tiveram por efeito final baixar as provisões da conta patrimonial antes referida em contrapartida a conta de patrimônio líquido representativa de resultados de exercícios anteriores. Confira-se a conclusão do Fisco à fl. 1329:

Portanto a parte do saldo da conta de provisão PPB de 31/12/2010 revertido em 2011 no valor de R\$12.929.011,19 e o saldo de R\$4.219.150,25 existente em 31/12/2011 correspondem a despesas provisionadas no ano, adicionadas pela fiscalização ao lucro contábil para apuração do lucro real de 2010 e 2011 respectivamente, implicando o lançamento de ofício do IRPJ e CSLL incidentes e da multa sobre estimativas não recolhidas nos meses de dezembro.

A decisão de primeira instância manteve a exigência, especialmente diante do entendimento de que os documentos acostados pela interessada com a impugnação, na verdade, confirmariam a constatação fiscal de que a reversão da provisão não transitou pelo resultado. Assim, seria indispensável a adição às bases de cálculo do IR e da CSLL, adição essa que também não foi comprovada.

Em sede de recurso, a interessada insiste em que o valor de R\$ 15.090.779,44 teria sido objeto do lançamento anterior (processo administrativo nº 19311.720037/2012-14), mediante alteração pelo Fisco do Lalur de 2010. Como visto anteriormente, o lançamento anterior se baseou, de fato, no Lalur apresentado pela então fiscalizada, mas não há registro de que alguma alteração tenha sido promovida de ofício nos valores ali escriturados, muito menos por adição da provisão indedutível aqui discutida. Seria simples para a interessada a apresentação de seu Lalur de 2010 e da correspondente declaração de rendimentos, como prova de que a adição teria, de fato, ocorrido. A DIPJ do ano-calendário 2010 não registra qualquer adição nesse valor, seja na demonstração do Lucro Real (Ficha 09A, fl. 83), seja na demonstração da base de cálculo da CSLL (Ficha 17, fl. 96). Não havendo nos autos prova da alegada adição, não há como acolher a pretensão da recorrente nesse sentido.

Quanto ao valor de R\$ 4.219.153035, a recorrente igualmente insiste em que teria sido lançado como adição no Lalur de 2011. Mas não faz acostar aos autos esse livro. A DIPJ do ano-calendário 2011 não registra qualquer adição nesse valor, seja na demonstração do Lucro Real (Ficha 09A, fl. 14), seja na demonstração da base de cálculo da CSLL (Ficha 17, fl. 27).

No que se refere aos lançamentos contábeis, a própria recorrente reconhece que “o lançamento de ajustes na conta do patrimônio líquido não trouxe qualquer repercussão no lucro” (fl. 2017), o que corrobora a constatação fiscal e a decisão de primeira instância. Desde que a reversão do saldo de provisões não provocou qualquer efeito no resultado e não se comprova que as provisões indedutíveis tenham sido adicionadas às bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, a conclusão inescapável é pela correção da autuação, devendo-se negar provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

Da baixa de obrigações denominadas de não existentes ou já liquidadas.

Neste ponto, a acusação fiscal é de omissão de receitas, por presunção legal, com base no art. 281, inciso III, do RIR/99, *verbis*:

Art.281.Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

III-a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Analiso, inicialmente, a exigência sobre os valores de R\$ 3.527.853,10 e R\$ 842.910,57 (= R\$ 937.550,00 – R\$ 94.639,43), contabilizados como obrigações (passivo) junto à controladora Panpal e que foram, no ano de 2011, transferidos contabilmente para contas de patrimônio líquido. Em resposta a intimação para prestar esclarecimentos (fl. 1191), a então fiscalizada afirmou que “os lançamentos efetuados a débito das contas de empréstimos, referem-se a variação cambial não realizadas que não foram contabilizados no resultado de 2010 e 2009. No momento da liquidação dos empréstimos deveriam ter sido reconhecidas como variação cambial realizadas e contabilizadas em 2010 no resultado do exercício”. Ora, o Fisco já havia constatado que não se tratava de variações cambiais, as quais estavam registradas contabilmente em contas distintas. A conclusão é de que era parte da dívida, liquidada em exercício anterior como admitiu a interessada durante a fiscalização, mas não baixada do passivo. Em sede de recurso, a recorrente reclama que a fiscalização não teria feito prova de que a obrigação não fora liquidada anteriormente. Ora, o Fisco se valeu da afirmação da própria interessada, de que a liquidação teria ocorrido em 2010. Se assim não foi, incumbiria à interessada fazer prova de que, em 31/12/2010, a obrigação existia e era exigível. A baixa da obrigação em 2011 em contrapartida a conta de patrimônio líquido somente reforça a existência de um acréscimo patrimonial não oferecido à tributação.

O fato de a baixa, em 2011, ser entre contas patrimoniais em nada afeta a constatação de que uma obrigação liquidada em 2010 ainda se encontrava registrada no passivo em 2011. A presunção legal não foi afastada, como se vê.

Situação semelhante se verifica quanto aos adiantamentos de clientes, nos valores de R\$ 1.443.718,61 e R\$ 46.000,10, igualmente baixados de conta de passivo para conta de patrimônio líquido, representativa de resultados de exercícios anteriores.

A alegação recursal é bastante confusa: “... *por se tratar de adiantamentos, logo trata-se de pagamentos antecipados às controladoras ...*”. Pagamentos antecipados às controladoras seriam direito da interessada perante aquelas empresas, a serem registrados em conta de ativo.

Ora, as contas de passivo questionadas pelo Fisco são intituladas de adiantamentos de clientes e representam obrigações da interessada perante terceiros. Correspondem ao registro de importância recebida antecipadamente de clientes, por conta de venda a ser realizada no futuro. A baixa desse adiantamento pode ocorrer por um de dois motivos: pela realização da venda, situação em que a contrapartida da baixa será conta de receita de vendas; ou pela não realização do negócio e devolução ao cliente do adiantamento.

Nenhuma dessas situações ocorreu aqui, sendo a baixa do passivo efetuada em 2011 em contrapartida a conta de patrimônio líquido (resultados de exercícios anteriores). Da mesma forma que na situação anteriormente analisada, incumbiria à interessada fazer prova de que, em 31/12/2010, a obrigação existia e era exigível. A baixa da obrigação em 2011 em contrapartida a conta de patrimônio líquido somente reforça a existência de um acréscimo patrimonial não oferecido à tributação.

O recurso deve ser rejeitado, também quanto a este ponto.

Das multas sobre estimativas não recolhidas.

As alegações recursais, quanto a este ponto, são especialmente confusas. De fato, a exigência é de multas isoladas por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas mensais. Diante das infrações apuradas, discutidas nos tópicos anteriores, o Fisco constatou que também foram reduzidas as bases de cálculo para incidência das estimativas mensais obrigatórias de IRPJ e CSLL. Após o encerramento do exercício, cabível tão somente o lançamento das multas exigidas isoladamente, exatamente como procedeu o Fisco.

Isto se evidencia por caminhos os mais diversos: pelo enquadramento legal de fl. 1340 (art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07); pelo título da infração (Multa ou juros isolados), visto juntamente com a especificação dos valores sob a rubrica “*Multa*”; e a própria descrição contida no Termo de Verificação Fiscal.

As alegações da recorrente, pelo que se pode depreender, se reportam aos tópicos anteriormente analisados, ou seja, sua pretensão é de que, afastada a exigência dos tributos pelas razões por ela defendidas, a exigência das multas isoladas também cairia por terra.

A relação de causa e efeito é verdadeira. Porém, no sentido inverso. Mantidas as exigências dos anos-calendário 2010 e 2011, conforme acima neste voto, persiste a constatação de que as bases de cálculo das estimativas mensais também se encontravam reduzidas. O Fisco procedeu, então, ao cálculo correto das bases de cálculo mensais, evidenciando a insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. Correta, pois, a sanção pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei.

Nego provimento ao recurso, também quanto a esta matéria.

Do PIS e da COFINS.

A recorrente sustenta que essas exigências decorrem de glosa de créditos extemporâneos, cuja exação foi objeto de apuração pela mesma fiscalização de 2015, mas em processo administrativo distinto (nº 19311.720231/2015-16). A fiscalização teria equivocadamente incluído nestes autos créditos que decorrem da mesma glosa, não sendo possível sua cobrança em duplicidade.

Nada mais distante da realidade.

De fato, o processo nº 19311.720231/2015-16 contém autos de infração de PIS e de COFINS, com exigências que decorrem da glosa de créditos extemporâneos. Aqueles autos foram lavrados na mesma ocasião que estes e foram apurados no mesmo procedimento

fiscal. No entanto, constituíram processo administrativo separado exatamente por conterem matéria autônoma em relação às infrações aqui discutidas. Os autos de PIS e de COFINS contidos no presente processo (fls. 1362 a 1373) somente contém o reflexo tributário da infração principal de omissão de receitas (art. 281, III, do RIR/99). Não há nestes autos qualquer exigência dessas contribuições por glosa de créditos extemporâneos, pelo que as alegações da recorrente de cobrança em duplicidade não podem merecer acolhimento.

Nego o recurso voluntário, quanto a este ponto.

Da multa confiscatória.

A recorrente combate a multa de 75%, penalidade confiscatória por ferir os princípios constitucionais da não confiscatoriedade da multa fiscal e da razoabilidade/proporcionalidade.

A multa de ofício de 75% decorre de expressa previsão legal, não tendo sido demonstrada nem sequer alegada qualquer irregularidade quanto à sua aplicação.

A apreciação dos reclamos acerca do suposto caráter confiscatório da penalidade e da ofensa a princípios constitucionais encontram obstáculo intransponível na Súmula CARF nº 2, verbis:

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

Das normas que definem a incidência tributária.

Da capacidade contributiva.

Nestes tópicos do recurso voluntário, a recorrente não se dirige, especificamente, a algum ponto da autuação ou da decisão recorrida que deseja ver reformado. Sua pretensão é de que, com a aplicação de princípios constitucionais, da forma como os entende a recorrente, a exigência ora discutida venha a ser afastada.

A exigência aqui discutida decorre da aplicação da lei. Os princípios constitucionais são dirigidos primariamente ao legislador que, por certo, os leva em alta consideração. Acima foi transcrita a súmula CARF nº 2, a qual impede o pronunciamento acerca de alegações de inconstitucionalidade da lei tributária. Em outras palavras, tendo sido o lançamento feito na forma da lei, como é o presente caso, o julgador administrativo não pode afastá-lo sob a alegação de inconstitucionalidade.

Conclusão.

O único argumento dirigido especificamente contra os lançamentos reflexos (PIS e COFINS) já foi afastado. Na ausência de outros argumentos específicos, aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL se aplica o quanto decidido para o principal.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Processo nº 19311.720212/2015-16
Acórdão n.º **1301-002.270**

S1-C3T1
Fl. 2.053

Waldir Veiga Rocha