



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

Processo nº 19515.720126/2013-55
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1301-003.630 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - EXCLUSÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIVERSO ONLINE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO. CTN, ART. 146.
ERRO DE DIREITO.

Alteração do lançamento por erro de direito configura ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Ângelo

Abrantes Nunes (suplente convocado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, substituída pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes.

Relatório

UNIVERSO ONLINE S/A., já qualificada nos autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$13.396.966,52.

Trata-se de autuação para constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2008.

Conforme relatório da decisão recorrida e Termo de Verificação e Constatação Fiscal - TVCF, Fls. 804/808) as razões do lançamento foram:

Do Lançamento

Verificamos que o contribuinte indicou exclusão na apuração da base de cálculo do Lucro Real no total de R\$ 134.248.688,90 (cento e trinta e quatro milhões, duzentos e quarenta e oito mil, seiscentos e oitenta e oito reais e noventa centavos) a título de "Outras Exclusões", na alínea 68 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2009, Ano Base 2008. Intimamos, em 24/04/2012 [fls. 159/160], para que esclarecesse qual a composição deste valor.

Recebemos, dessa forma, correspondência, datada de 19/06/2012 [fls. 164/171], onde este alega que tal montante tem como composição seis fatos distintos, a saber:

- a. Juros sobre títulos do NKB, empresa pública norueguesa, os quais não são tributados no Brasil, por força do Tratado para Evitar Dupla Tributação firmado entre Brasil e Noruega em 1981;
- b. Variação monetária SWAP;
- c. Amortização de contrato de exclusividade com "Plug In", adicionado em 2007 e controlado na Parte B do LALUR;
- d. Atualização de depósitos judiciais;
- e. Operação de SWAP para garantia da variação cambial do item "a", adicionados mensalmente na apuração do lucro real;
- f. Reversão de provisões indedutíveis em anos anteriores, adicionados na Parte B do LALUR e excluídos quando de sua realização

Após nova intimação, recebida em 24/08/2012, e reintimação, recebida em 04/01/2013, concluímos que o contribuinte comprovou integralmente as justificativas identificadas nas letras "a", "b", "c", "e" e "f" acima.

Dessa forma, restou a justificativa "d" que permaneceu integralmente sem comprovação pois o contribuinte identificou um montante de R\$ 18.566.970,28 (dezoito milhões, quinhentos e sessenta e seis mil, novecentos e setenta reais e vinte e oito centavos) como atualização de depósitos judiciais, porém, foram apresentadas, em 18/09/2012, apenas planilhas com cálculos que resultaram no valor mencionado [fls. 491/529], sem, no entanto, qualquer documento para embasar suas afirmações, tais como, a petição inicial dos processos indicados, as decisões judiciais transitadas em julgado, ou mesmo as certidões de objeto e pé das referidas ações.

Intimado a apresentar o trânsito em julgado ou a certidão de objeto e pé atualizada das referidas ações em 21/08/2012 e reintimado em 03/01/2013 [fls. 535/537], o contribuinte apresentou, em 22/01/2013, cópias de petições iniciais e algumas peças dos processos [fls. 540/803], entretanto não restando possível identificar a situação atual em nenhuma dessas ações.

Assim, efetuamos a glosa de R\$ 18.566.970,28 (dezoito milhões, quinhentos e sessenta e seis mil, novecentos e setenta reais e vinte e oito centavos) da apuração do lucro real que foram declarados como outras exclusões sem documentação fiscal que a embase.

(...)

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, apresentada às fls. 838/880:

I DAS QUESTÕES PRELIMINARES

I.1 - Arguição de nulidade - Ausência de motivação adequada e específica para a tributação do montante de R\$ 18.566.970,28

A autoridade fiscal não motivou, de forma adequada e específica, a glosa do montante de R\$ 18.566.970,28 (“atualização de depósitos judiciais ”), excluído do lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

A Impugnante, durante a fiscalização, já havia detalhado a composição do referido montante, mediante apresentação de demonstrativos de atualização dos depósitos, cópias das petições iniciais das respectivas ações e consultas dos andamentos dos processos, indicando que os feitos ainda se encontravam tramitando no ano de 2008.

A exigência feita à Impugnante para que apresentasse certidões referentes à situação das ações em 2013 revela-se impertinente para a análise da controvérsia.

A fundamentação da glosa, tal como formulada pela autoridade fiscal, é genérica e precária, não se coadunando com os requisitos de precisão, segurança e certeza exigidos pelo art. 142 do CTN.

I.2 - Arguição de nulidade - Erro na lavratura do Auto de Infração de CSLL - Falta de aprofundamento do trabalho fiscal

O Auditor-Fiscal autuante presumiu que a importância de R\$ 18.566.970,28 também foi excluída da base de cálculo da CSLL, a título de atualização de depósitos judiciais.

Trata-se, todavia, de um equívoco. Se a referida autoridade tivesse aprofundado a investigação, perceberia que o valor em questão não integrou o somatório informado na Linha 53 (“Outras Exclusões ”) da Ficha 17 (“Cálculo da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”) da DIPJ/2009 – conf. planilha de composição do Item “Outras Exclusões” (doc. fls. 953) e Livro de Apuração da Contribuição Social – LACS (doc. fls. 954/974).

I.3 - Arguição de nulidade - Inobservância de critério jurídico específico para a correta apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Analizando-se os Autos de Infração, verifica-se que a autoridade fiscal tributou o montante de R\$ 18.566.970,28, simplesmente aplicando sobre este valor as alíquotas do IRPJ e da CSLL.

Tal procedimento deixou de observar as regras específicas de apuração do IRPJ e da CSLL, que prevêm a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores.

Em face do equivocado critério jurídico adotado pela autoridade fiscal, e da conseqüente imprecisão da base tributável, impõe-se o cancelamento integral da autuação.

I.4 - Arguição de nulidade - Desconsideração dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL

Não bastassem os equívocos acima apontados, a autoridade fiscal deixou ainda de considerar, no cálculo dos tributos devidos, os saldos negativos de IRPJ e de CSLL que foram apurados no ano-calendário de 2008, nos valores de R\$ 2.403.877,51 e de R\$ 1.036.499,55, respectivamente.

Por mais este motivo, impõe-se o cancelamento integral da autuação.

II DO MÉRITO

II.1 - Improcedência da glosa em relação ao IRPJ

A Impugnante, no curso da ação fiscal, demonstrou que, no ano de 2008, possuía ações judiciais em andamento, nas quais vinha discutindo créditos tributários relativos a COFINS, CPMF, SAT, ICMS e IPTU. Visando suspender a exigibilidade destes tributos, efetuou depósitos judiciais dos valores controvertidos.

Considerando que não havia disponibilidade jurídica ou econômica dos valores depositados, a Impugnante excluiu do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, a receita de R\$ 18.566.970,28, correspondente à atualização dos referidos depósitos.

O procedimento adotado pela Impugnante é reconhecido como legítimo pela Receita Federal – vide Solução de Consulta SRRF/3 ^ªRF n.º 032/2005; Solução de Consulta SRRF/8 ^ªRF n.º 082/2010; Solução de Consulta SRRF/7 ^ªRF n.º 393/2012; e Solução de Consulta SRRF/8 ^ªRF n.º 264/2012.

II.2 - Improcedência da glosa em relação à CSLL

A Impugnante foi acusada de haver excluído, indevidamente, da base de cálculo da CSLL, a importância de R\$ 18.566.970,28, a título de “atualização de depósitos judiciais”.

Isto, contudo, não é verdade.

Conforme explicado anteriormente, o referido montante não foi objeto de exclusão, fato que pode ser comprovado através da planilha de composição da Ficha 17, Linha 53 da DIPJ/2009 – “Outras Exclusões” (doc. fls. 953) e do próprio Livro de Apuração da Contribuição Social – LACS (docs. fls. 954/974).

II.3 - Ocorrência de postergação parcial do pagamento de IRPJ

Caso a autoridade julgadora decida pela procedência da glosa, o que se admite apenas para efeito de argumentação, então, neste caso, deverão ser reconhecidos os efeitos da postergação parcial do IRPJ.

Conforme já explicado, no ano-calendário de 2008, a Impugnante excluiu da base de cálculo do IRPJ um montante de R\$ 10.325.765,68, relativo à atualização de depósitos judiciais de ICMS. Ocorre que, no ano de 2011, a empresa obteve decisão final favorável aos seus interesses, vindo a levantar os valores depositados, com as atualizações devidas (docs. fls. 1040/1100). Neste mesmo ano-calendário, adicionou à base de cálculo do IRPJ um montante de R\$ 11.659.397,41, correspondente à atualização dos depósitos.

Fica comprovada, assim, a ocorrência de postergação parcial do pagamento do IRPJ, postergação essa que deverá ser lavada em conta no cálculo do imposto devido, sob pena de tributação em duplicidade (bis in idem)

II.4 - Recálculo dos valores devidos - Compensação de prejuízos fiscais e bases de calculo negativas de CSLL de períodos anteriores - Cômputo dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL

Na hipótese de virem a ser mantidos os lançamentos, a autoridade julgadora deverá, ao menos, determinar o recálculo dos valores devidos, a fim de permitir a compensação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, bem como a dedução dos créditos correspondentes aos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário de 2008.

II.5 - Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ainda na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, cumpre afastar a eventual incidência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%.

Em matéria de tributos, a cobrança de juros moratórios só é possível em relação aos valores decorrentes de obrigação tributária principal que não tenham sido pagos no vencimento (art. 161, combinado com os arts. 113 e 119, do CTN).

Neste contexto, a única interpretação possível para o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, é a que autoriza a incidência de juros de mora apenas sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre a multa de ofício.

Da decisão da DRJ

Em julgamento realizado em 24 de outubro de 2013, a 15ª Turma da DRJ/RJ1, considerou, por unanimidade de votos, procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 12-060.762, (e-fls. 1121 e ss), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

Uma vez verificado que a descrição dos fatos é clara e fornece todos os elementos para a compreensão da matéria autuada e o conseqüente exercício do contraditório e da ampla defesa, rejeita-se a argüição de nulidade e prossegue-se na análise do mérito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. EXCLUSÕES. RECEITAS DE ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. GLOSA MOTIVADA PELA FALTA DE INFORMAÇÕES SOBRE O ANDAMENTO DAS AÇÕES.

Confirmado, na fase impugnatória, que as ações judiciais encontravam-se pendentes de decisão definitiva por ocasião do encerramento do período

fiscalizado, cumpre reconhecer o direito do contribuinte de excluir do lucro líquido, para fins de apuração lucro real, as receitas de atualização monetária dos depósitos realizados nas referidas ações.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. AUSÊNCIA DE BASE FÁTICA.

Inexistindo prova de que os fatos que deram origem ao lançamento do IRPJ repercutiram na base de cálculo da CSLL, reputa-se insubsistente a exigência da referida contribuição.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multas) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

Das Resoluções:

O processo chegou ao CARF e em 08/12/2016, pelo teor da Resolução nº 1301-000.280, no qual a turma unanimemente entendeu que o processo não reunia condições de julgamento e determinou a conversão do julgamento em diligência, onde se formulou dez quesitos. Tais quesitos foram parcialmente respondidos, razão pela qual, em 23/03/2017, quando os autos retornaram a este CARF, foi determinada uma nova diligência, nos termos da Resolução 1301-000.403, a fim de que a fiscalização procedesse no complemento das respostas.

Abaixo as respostas iniciais e complementares aos quesitos "b", "e" e "f", de fls. 1725/1729 e 2085/2064:

a) No ano-calendário 2008, foram contabilizadas, a débito de conta de resultado, as variações monetárias passivas (juros moratórios) incidentes sobre os tributos discutidos judicialmente?

Resposta: De acordo com os dados disponibilizados pelo contribuinte e os documentos apresentados (Doc. 1 e Doc. 2) podemos concluir que as variações monetárias passivas (juros moratórios) incidentes sobre os tributos discutidos judicialmente foram lançados a débito na conta de resultado.

b) Caso a resposta ao quesito anterior seja positiva, essas variações monetárias passivas foram adicionadas ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real?

Resposta: Foi salientado pelo contribuinte que esse valor teria sido adicionado na Linha 44 da Ficha 09 da DIPJ 2012, ano calendário 2011, caracterizando, assim, a postergação do pagamento do IRPJ (Doc. 3, Doc 4, Doc. 5, Doc. 6, Doc. 7, Doc. 8, Doc. 9, Doc. 10, Doc. 11 e Doc. 12).

Complemento - O contribuinte não adicionou o valor ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, alegando não haver previsão legal para tal procedimento.

c) Qual o saldo de prejuízos fiscais (IRPJ) de exercícios anteriores disponível para compensação nas seguintes datas: (i) 31/12/2008; (ii) na data do lançamento; (iii) na data da conclusão da diligência.

Resposta: i. 31/12/2008: R\$ 274.186.683,09
ii. Na data do lançamento: R\$ 232.086.583,72
iii. Na data da conclusão da diligência: R\$ 191.946.580,79

d) Qual o saldo de bases de cálculo negativas de CSLL de exercícios anteriores disponível para compensação nas seguintes datas: (i) 31/12/2008; (ii) na data do lançamento; (iii) na data da conclusão da diligência.

Resposta:
i. 31/12/2008: R\$307.002.338,04
ii. Na data do lançamento: R\$ 291.742.641,31
iii. Na data da conclusão da diligência: R\$291.742.641,31

e) O saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário 2008, no montante de R\$2.403.877,51 (linha 20 da Ficha 12A da DIPJ, fl. 22) já foi restituído, compensado ou de outra forma aproveitado pela interessada?

Resposta: Pelo que se pode depreender do Livro de Apuração do Lucro Real o contribuinte não restituiu, não compensou ou não aproveitou de outra forma o saldo negativo de IRPJ até o momento.

Complemento - O saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário 2008 foi parcialmente compensado conforme PER/DCOMPs apresentadas em 25/06/2009, número 03490.82162.250609.1.3.02-7705, em 24/10/2010, número 33263.47335.241010.1.7.02-2367, em 01/04/2011, número 25413.03462.010411.1.3.02-5321, e em 31/03/2011 sob o número 20145.33973.310311.1.3.02-5586, totalizando R\$ 2.343.223,80 (dois milhões, trezentos e quarenta e três mil, duzentos e vinte e três reais e oitenta centavos) já utilizados como compensação de tributos no período citado.

Salientamos que, tais PER/DCOMPs também foram anexadas pelo contribuinte (fls. 1.999 a 2.026) em resposta à intimação desta diligência.

f) O saldo negativo de CSLL, apurado no ano-calendário 2008, no montante de R\$1.036.499,55 (linha 76 da Ficha 17 da DIPJ, fl. 28) já foi restituído, compensado ou de outra forma aproveitado pela interessada?

Resposta: Pelo que se pode depreender do Livro de Apuração do Lucro Real o contribuinte não restituiu, não compensou ou não aproveitou de outra forma o saldo negativo de CSLL até o momento.

Complemento - saldo negativo de CSLL, apurado no ano-calendário 2008 foi totalmente compensado conforme PER/DCOMP apresentada em 31/03/2011 sob o número 23948.81981.310311.1.7.03-8633 e anexada pelo contribuinte (páginas 2.041 a 2.048) em resposta à intimação desta diligência.

g) Faça acostar aos autos cópia integral da DIPJ 2012 (ano-calendário 2011).

Resposta: Apresentamos a DIPJ 2012, ano calendário 2011, ativa nos sistemas da Receita Federal do Brasil, entregue em 05/09/2014, além das demais declarações entregues anteriormente, quais sejam, a declaração original cancelada, entregue em 29/06/2012, e as declarações retificadoras, também canceladas, entregues em 20/02/2013 e 31/12/2013.

h) Verifique se procede a afirmação da interessada de que, na apuração do lucro real do ano-calendário 2011, teria procedido à adição de R\$ 11.659.397,41, correspondente a atualização monetária de depósitos judiciais de ICMS, levantados naquele ano, sendo que tais atualizações monetárias teriam sido anteriormente excluídas, no ano-calendário 2008.

Resposta: Na declaração original (cancelada), entregue no curso da fiscalização, dentro do prazo de entrega legal (29/06/2012), não havia a adição mencionada (DIPJ 2012 Ficha 09A Demonstração do Lucro Real PJ em Geral — Alínea 44. Outras Adições). O valor desta alínea está em R\$ 0,00 (zero reais). O valor total das adições informado na alínea 45. Soma das Adições é de R\$ 50.553.218,14.

Na declaração retificadora (cancelada) entregue em 20/02/2013, portanto após o encerramento da fiscalização e com o crédito tributário já constituído, foi adicionado o valor de R\$ 11.659.397,41 nesta alínea 44. Outras Adições, elevando, assim o valor da Alínea 45. Soma das Adições para R\$ 62.212.615,55.

A interessada entregou uma nova declaração retificadora (também cancelada) em 31/12/2013 onde alterou dados não diretamente relacionados às adições mencionadas.

Por fim, entregou declaração retificadora em 05/09/2014 (atualmente ativa) sem qualquer alteração no valor destas adições.

i) Faça acostar aos autos documentos comprobatórios das respostas aos quesitos (extratos do SAPLI, cópias de livros Razão, LALUR, entre outros documentos).

Resposta: Documentos acostados, conforme solicitação.

j) Manifeste-se sobre outros pontos que considerar relevantes, acerca dos quesitos formulados.

Resposta: Lembramos que a DIPJ 2012 foi retificada pela primeira vez em 20/02/2013, pela segunda vez em 31/12/2013 e por fim em 05/09/2014. Portanto, todas as retificações pretendidas pelo contribuinte ocorreram após a ciência à lavratura do auto de infração que ocorreu dia 24/01/2013.

A declaração original, vigente à época da lavratura do auto de infração, entregue em 29/06/2012, apresentava a Linha 44 da Ficha 09 com valor igual a 0,00 (zero reais).

Dessa forma, o contribuinte não havia adicionado, ainda, essa variação monetária passiva que ora alega, pretendendo a mera ocorrência da postergação do pagamento do IRPJ.

Intimados do relatório de diligência fiscal, o contribuinte apresentou suas razões às fls. 2073, destacando que a motivação original dos lançamentos fiscais diz respeito exclusivamente à suposta ausência de prova documental da exclusão do valor de R\$18.566.970,28, referente à atualização de depósitos judiciais, não tendo a fiscalização investigado os efeitos fiscais das variações monetárias passivas, e muito menos considerado essa informação relevante para fins de constituição dos créditos tributários.

Ademais, a própria fiscalização atestou a ocorrência da postergação (parcial) do pagamento, nos termos da Súmula CARF nº 36, de modo que o montante de R\$ 10.325.765,68, referente a atualização dos depósitos judiciais efetuados a título de ICMS, devem ser reduzidos do montante total do IRPJ exigido, sob pena de tributação em duplicidade.

Requer, então pela manutenção da decisão de 1ª instância ou alternativamente, pelo reconhecimento da postergação do recolhimento do IRPJ da parcela de R\$10.325.765,68, referente à atualização dos depósitos judiciais efetuados a título de ICMS, nos termos da Súmula CARF n. 36.

Assim, recebi os autos por sorteio em 13/06/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

Os autos de infração trazem exigências de IRPJ e de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2008 sob a sistemática do Lucro Real e regime de apuração anual, no valor total de R\$13.396.966,52, decorrente da glosa de R\$18.566.970,28 que foram tratados pelo recorrente como outras exclusões sem a documentação fiscal que a embase.

Intimado a esclarecer e comprovar a exclusão, o contribuinte alegou tratar-se de atualização monetária de depósitos judiciais. Porém, no entender do Fisco, a documentação apresentada seria insuficiente para identificar a situação atual nas ações judiciais relacionadas pela interessada.

Na impugnação, foram trazidos novos documentos, que convenceram a DRJ, que por sua vez considerou a impugnação do contribuinte procedente e cancelou o lançamento, conforme segue:

[...]

Muito bem. É ponto incontroverso que os juros e as atualizações monetárias decorrentes de valores depositados em juízo devem ser reconhecidos como receitas apenas por ocasião da sua disponibilidade jurídica ou econômica, configurando-se esta disponibilidade na data em que o depositante é autorizado a levantar os depósitos — o que se dá, em regra, após a decisão definitiva da lide.

Assim, enquanto não houver uma decisão judicial definitiva favorável ao sujeito passivo, e uma conseqüente autorização para levantamento dos depósitos, as receitas apropriadas contabilmente a título de juros e atualizações poderão ser excluídas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real.

No caso em foco, o Auditor-Fiscal autuante não questionou a existência dos depósitos, nem tampouco o cálculo das atualizações. A razão da glosa prendeu-se tão somente a uma suposta impossibilidade de identificar a situação das ações judiciais vinculadas aos referidos depósitos.

Ora, em que pese a documentação fornecida no curso da ação fiscal não tenha sido realmente suficiente para identificar o andamento de todas as ações, os elementos que ora se encontram anexados aos autos demonstram, de forma inequívoca, que os processos judiciais referidos pelo contribuinte ainda se encontravam pendentes de decisão definitiva em 31/12/2008, data de encerramento do período sob fiscalização. Senão vejamos:

[...]

Em face do exposto, reconheço o direito da Interessada de excluir do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o montante de R\$ 18.566.970,28, relativo às receitas de atualização dos depósitos vinculados às ações judiciais acima referidas.

Assim, diante do valor exonerado, houve a interposição de Recurso de Ofício.

E no que tange à sua admissibilidade, ressalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

***Art. 1º** O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Conforme o relator *a quo*, no seu entendimento, já que a matéria trata de atualização monetária sobre depósitos judiciais, seria aplicável a súmula CARF 58 :

Súmula CARF nº 58: As variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, salvo se

demonstrado que as variações monetárias passivas incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos não tenham sido computadas na apuração desse resultado.

E assim, continuou ele:

as variações monetárias ativas, no caso sob análise, devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência. Nesse sentido, em um primeiro momento, ao registrar contabilmente tais variações monetárias a crédito do resultado contábil (apuração do lucro líquido), o contribuinte agiu corretamente. No entanto, em um segundo momento, ao excluir os mesmos montantes do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, o contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ.

Prosseguindo na análise, a parte final da súmula acima transcrita traz uma exceção a essa regra. As variações monetárias ativas poderão deixar de integrar o resultado fiscal se, e somente se, as correspondentes variações monetárias passivas, incidentes sobre o tributo questionado judicialmente, não forem computadas nesse resultado. Melhor explicando: as obrigações tributárias são registradas a crédito do passivo. As variações monetárias passivas, normalmente, são igualmente registradas a crédito do passivo, e a débito de resultado, reduzindo o lucro líquido. Se o tributo é questionado judicialmente, com depósitos judiciais, esses depósitos são registrados a débito do ativo. As variações monetárias ativas, também usualmente, são registradas a débito do ativo e a crédito do resultado, aumentando o lucro líquido. Nessa situação, a influência sobre o lucro líquido é nula, visto que o aumento provocado pelas variações monetárias ativas é neutralizado pela redução provocada pelas variações monetárias passivas. Esta, repito, é a situação mais usualmente encontrada, daí porque, como regra, se exige que as variações monetárias ativas integrem o resultado do exercício.

Se, por algum motivo, as variações monetárias passivas não forem computadas na apuração do resultado fiscal (lucro real), haverá um desequilíbrio ao se exigir que as variações monetárias ativas o sejam. O lucro real será majorado pelas variações monetárias ativas sem a correspondente redução pelas variações monetárias passivas. É esse desequilíbrio que se busca evitar.

No caso vertente, não encontro nos autos a prova de que as variações monetárias passivas, incidentes sobre os tributos questionados e depositados judicialmente, tenham deixado de ser computadas na apuração do resultado fiscal, seja por falta de débito a conta de resultado, seja por adição ao lucro líquido. E essa seria a prova que poderia conduzir ao afastamento do lançamento do IRPJ.

Observe que a deficiência probatória não pode ser imputada unicamente a uma das partes. Por um lado, o Fisco, ao glosar a exclusão das variações monetárias ativas sobre depósitos judiciais, não teve o cuidado de verificar se as variações monetárias passivas incidentes sobre os tributos questionados judicialmente impactaram o resultado fiscal. Por outro lado, a então impugnante também poderia ter trazido aos autos a comprovação de que a exclusão por ela efetuada tinha como objetivo a preservação da neutralidade em termos fiscais.

Assim, determinou-se a realização de duas diligências com o fim de se apurar se houve a contabilização da atualização monetária passiva sobre os tributos discutidos judicialmente, se houve adição, etc, conforme já relatado acima.

O relatório fiscal está acostado às fls. 1725 e ss e 2058 e ss, e trouxe a informação de que as variações monetárias passivas incidentes sobre os tributos discutidos judicialmente foram lançados à débito na conta de resultado, e que esse valor teria sido adicionado na Linha 44 da Ficha 9 da DIPJ 2012/2011, caracterizando a postergação do pagamento do IRPJ, em complemento foi mencionado que não foi adicionado por não haver previsão legal para tal procedimento.

O contribuinte por sua vez reitera que os efeitos das variações monetárias passivas não foi objeto da análise da fiscalização e muito menos considerados relevantes na motivação original dos lançamentos fiscais. E nessa linha, caso fossem considerados relevantes neste julgamento, como quis fazer através das diligências, implicará em evidente e indevida alteração da motivação original dos autos de infração, em afronta aos arts. 142 e 146 do CTN. Tais artigos impedem a alteração do lançamento original e vedam ajustes substanciais e materiais, e se o auto de infração foi mal lavrado deve ser ele cancelado e não refeito pela autoridade julgadora.

Da análise do processo, verifico através dos termos de intimação que de fato o contribuinte nunca foi intimado a informar se o houve adição das variações monetárias passivas.

Nesses termos vejo que o contribuinte tem razão. As diligências realizadas levaram em conta a Súmula 58, porém, antes disso, o fiscal deveria ter analisado tais pontos e baseado o seu lançamento na falta de adição das variações monetárias passivas, mas nada acerca deste ponto questionou.

Normalmente ajustes na base de cálculo são aceitas através de documentação apresentadas posteriormente. No caso, em se aceitarmos os resultados aqui tratados aceitaríamos um erro de direito por parte da fiscalização, em que o julgador quis corrigir em sede de recurso de ofício.

Cito aqui trechos do voto do acórdão 9101-003.446, nesse sentido:

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério jurídico do lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:(...)

III iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

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

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

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

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Nesse contexto, apura-se que tampouco os artigos 145 e 149 legitimam a alteração de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa, tratando da possibilidade de lançamento complementar. A despeito de tal previsão, não se admite a alteração do critério jurídico do lançamento anterior, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada ([Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3º](#), com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou*

II em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I complementar o lançamento original; ou

II substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico de lançamento anterior, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente

pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desprovido de relevância, tenha o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

Em sentido similar, decidiu esta Turma da CSRF pela impossibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento (acórdãos nº **9101003.157 e 9101002.961**), como também outros Colegiados deste Conselho (acórdão nº **1402002.603**).

Assim, no meu entendimento, o fato de através de diligências posteriores buscar-se outras informações que sequer foram objeto da fiscalização, a fim de que se veja o teor da Súmula 58, alteraria o critério jurídico.

O erro que o fiscal cometeu no momento do lançamento fiscal, quando apenas analisou uma parte das contabilizações é erro de direito e não de fato, não cabendo ao julgador a sua correção.

Dessa forma de se NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto