



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

**Processo n°** 19515.720189/2014-92  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.646 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de abril de 2017  
**Matéria** Despesas não comprovadas/Exclusões indevidas  
**Recorrentes** CPFL ENERGIA S.A.  
FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2009

LEI N° 11.941/2009 ("REFIS DA CRISE"). ANISTIA. RECEITA ORIUNDA DE REDUÇÃO DE MULTA, JUROS E ENCARGOS. EXCLUSÃO.

A receita oriunda da redução da multa, juros de mora e encargos legais decorrente da fruição do benefício previsto na Lei 11.941/2009 é passível de exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do Lucro Real, nos termos do art. 4º. parágrafo único, da referida lei.

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

Data do fato gerador: 31/12/2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário e em negar provimento ao Recurso de Ofício. Vencidos a Conselheira Eva Maria Los (Relatora) e o Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, que davam provimento ao Recurso de Ofício e negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães

## Relatório

Trata o processo dos autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$5.538.891,27, devido às infrações: 001 - Provisões não dedutíveis; 002 - Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real/Exclusões Indevidas; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$1.994.000,86, relativa às mesmas infrações; ambas exigências se referem ao ano-calendário 2009 e foram apenadas com multa de 75%, págs. 135/149; Termo de Verificação de Infração Fiscal de págs. 127/134 e demonstrativos de compensação de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa de CSLL às págs. 7 e 149, respectivamente.

2. Cientificada a empresa impugnou o lançamento, págs. 163/180, em relação à qual a DRJ/SPO proferiu o Acórdão nº 16-64.342 de 19 de dezembro de 2014, considerando procedente em parte a impugnação:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*LANÇAMENTO. INFRAÇÃO. JULGAMENTO. CONVERSÃO EM OUTRA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Descabe ao julgador converter a infração originalmente imputada ao fiscalizado em outra, sob pena de usurpar a atribuição da autoridade lançadora e configurar teratologia processual, com supressão de instância, cerceamento de direito de defesa, a dar causa à decretação de nulidade da decisão.*

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

*Ano-calendário: 2009*

*DESPESAS COM TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DEDUÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*As despesas e custos com tributos e contribuições podem ser deduzidos na determinação do Lucro Real, em regra, segundo o regime de competência, exceto quando incidente alguma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário previstas nos incisos II a V do art. 151 do Código Tributário Nacional, quando sua dedução se dá pelo regime de caixa.*

*LEI Nº 11.941 2009. ANISTIA. REMISSÃO. RECEITA DECORRENTE. EXCLUSÃO.*

*A receita oriunda da redução da multa, juros de mora e encargos legais decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1.º, § 3.º, inciso I, da Lei nº 11.941 de 2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do Lucro Real, nos termos do art. 4.º, parágrafo único, da mesma Lei.*

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

*Ano-calendário: 2009*

*(ementas análogas)*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

3. A DRJ/SPO recorreu de ofício, devido à exoneração de R\$4.219.196,34 de IRPJ e R\$1.518.910,69 de CSLL e respectivas multas de ofício de 75% e juros de mora.
4. Cientificada em 05/03/2015, pág. 478, apresentou recurso voluntário de págs. 481/502, em 06/04/2015, tempestivamente.
5. Relata que a autuação se deu porque foram consideradas indedutíveis: a) despesas no valor de R\$1.334.385,31 da conta 675600000; b) exclusões de R\$30.316.422,06, no LALUR.
6. Informa que concordou com a primeira das infrações e efetuou o correspondente pagamento dos valores exigidos.
7. Que a contestação se refere à segunda infração, exclusões no LALUR relacionadas aos benefícios de redução concedidos pela anistia da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (Refis), para a quitação de créditos tributários de PIS e Cofins; a empresa excluiu R\$102.494.401,92, mas a fiscalização entendeu que o limite era de R\$72.177.979,85 (R\$57.562.008,76 de PIS/Cofins, mais R\$14.615.971,09 de despesa financeira de juros), de créditos tributários com vencimento até 11/2008, cujos cálculos transcreve à pág. 484; conseqüentemente, o total de R\$30.316.442,06 de multa, encargos legais e juros anistiados excluídos foi glosado.
8. Demonstra os lançamentos contábeis correspondentes, pág. 485, e advoga que a exclusão teve respaldo no art. 4º, parágrafo único da Lei nº 11.941, de 2009.
9. Que a DRJ/SPO, concordou ser improcedente a autuação em relação à exclusão das receitas de multas e encargos, no total de R\$24.109.693,20.

*14. Todavia, no tocante aos juros, no valor de R\$ 6.206.728,55, o decisum entendeu que o procedimento adotado pela Recorrente, embora legítimo, não poderia prescindir da comprovação acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário principal, nos termos do art, 151 do CTN, o que justificaria a constituição de uma provisão, que não teria sido comprovada nos autos, (...)*

*17. Como visto do trecho destacado acima, o fundamento utilizado na decisão recorrida para justificar a suposta impossibilidade de constituição de provisão - que resultaria na desnecessidade de adição do valor provisionado ao lucro real, por se tratar de provisão indedutível — é no sentido de que tais débitos não estariam com a exigibilidade suspensa. No*

*entendimento que prevaleceu na decisão, as despesas teriam sido efetivamente incorridas e poderiam ser deduzidas à época do seu registro contábil, tornando equivocado o procedimento de registro de provisão (inedutível).*

*18. A DRJ entendeu que a Recorrente poderia ter deduzido os valores ao longo de 2005 a 2008 - procedimento este que afetaria a apuração do IRPJ e da CSLL devidos à época, que seriam então recolhidos em valor inferior ao efetivamente recolhido. De acordo com a decisão, se a Recorrente tivesse procedido, a dedução anterior seria reconhecida como válida, o mesmo sendo dito em relação à dedução decorrente do permissivo constante da Lei nº 11.941/09.*

*19- Neste primeiro cenário, haveria a dupla dedução das despesas. A primeira dedução com o reconhecimento contábil original como despesa dedutível ao longo de 2005 e 2008. A segunda dedução em 2009, por oportunidade da fruição do benefício deferido pela Lei nº 11.941/09.*

*20. Por outro lado, o raciocínio exposto na decisão recorrida propõe um segundo cenário no qual também seria possível a dupla dedução das despesas, caso estivesse o débito com exigibilidade suspensa. Neste caso, haveria a necessidade de adição dos respectivos valores ao lucro real nos anos de 2005 a 2008, fato este que autorizaria duas deduções em 2009 - a primeira dedução para que os débitos até então apenas provisionados (e adicionados ao lucro real ao longo do período entre 2005 e 2008) fossem reconhecidos como despesas dedutíveis e a segunda dedução em decorrência do benefício concedido pela Lei nº 11.941/09.*

*21. Em qualquer destes cenários, no entender da decisão recorrida, seria possível a dupla dedução.*

*22. No entanto, tendo o contribuinte adicionado ao lucro real despesas entre 2005 e 2008 que a decisão reputa como efetivamente incorridas àquela época e, conseqüentemente, tendo recolhido valores a título de IRPJ e CSLL neste período em montante superior ao que seria devido caso fossem deduzidos os débitos em questão, o entendimento que prevaleceu na decisão inviabiliza a dupla dedução.*

*23. Em outras palavras, caso a Recorrente tivesse apurado IRPJ e CSLL em valor inferior ao que foi efetivamente apurado entre 2005 e 2008, poderia agora efetuar a dupla dedução, mas como, na verdade, a Recorrente apurou valor superior a título de IRPJ e CSLL neste período em razão da adição promovida, a decisão, agora, sinaliza equivocadamente pela impossibilidade da dupla dedução.*

*24. Ora, é evidente que, a prevalecer este entendimento, estará sendo imposto à Recorrente o pior de cada um dos dois cenários. Afinal, não houve a dedução quando do reconhecimento original das despesas entre 2005 e 2008, tal como ocorreria no primeiro cenário, tampouco se reconhece o direito à dedução em 2009*

*das despesas adicionadas ao longo dos exercícios de 2009, como ocorre no segundo cenário, reconhecendo-se tão somente o direito à dedução decorrente do permissivo constante do parágrafo único do art. 4º da Lei nº11.941/09.*

10. Destaca que os débitos em questão estavam efetivamente suspensos e descreve que, em razão da liminar concedida no Mandado de Segurança 2005.61.00.021145-9, de 21.09.2005, os débitos objeto da adesão ao REFIS estavam com a sua exigibilidade suspensa; em 13.10.2005 a Recorrente foi intimada da decisão que concedeu a liminar (doc. 03), mas em 01.11.2006, foi intimada da sentença que julgou improcedente o referido *mandamus* (doc. 04); apresentou Recurso de Apelação que, nos termos dos art. 558 do CPC, foi recebido no duplo efeito (doc. 05), de modo a preservar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários em questão; apenas em 22.01.2009 sobreveio decisão (doc. 06) do Tribunal Regional Federal da 3ª Região negando seguimento à Apelação, cessando, portanto, a suspensão da exigibilidade dos referidos créditos tributários; em razão da pacificação da jurisprudência acerca da incidência do PIS e da COFINS sobre valores recebidos a título de juros sobre capital próprio, a Recorrente decidiu incluir tais débitos na anistia da Lei nº 11.941/09 ("REFIS").

*43. Os valores contabilizados e adicionados ao lucro real até o ano de 2008 eram de R\$ 66.875.850,43, sendo R\$ 57.562.008,76 de principal e R\$ 9.313.841,67 de juros, como se pode verificar do saldo inicial das contas "Provisão PIS/COFINS s/ JCP" e "Provisão PIS/COFINS s/JCP Atualização" da Parte B do LALUR do ano de 2009 (doc. 18).*

*44. Convém observar que o total adicionado até o ano de 2008 engloba tanto os débitos incluídos no REFIS, como o montante devido no mês 11/2008.*

*45. No ano de 2009, a Recorrente continuou fazendo todas as atualizações pertinentes, contabilizando mais R\$ 5.654,518,44 a título de juros sobre o montante principal devido ao longo do referido exercício e, conseqüentemente, adicionado ao Lucro Real. Assim, a conta de juros totalizou, no exercício de 2009, o montante de R\$ 14.968.360,11, como se pode observar do lançamento registrado, na conta "Provisão PIS/COFINS s/ JCP Atualização" da Parte B do LALUR, em que o valor total de juros lançado no LALUR referente a juros aumentou de R\$9.313.841,17 para R\$ 14.968.360,11.*

(...)

*48. Portanto, ignorando-se o montante de provisão referente à competência 06/2009, que não guarda qualquer relação com a presente discussão, é possível resumir o montante adicionado ao Lucro Real quanto aos débitos de 2005 a 2008 conforme pág. 499, que evidencia que a Recorrente adicionou R\$ 72.530.368,87 de PIS/COFINS (principal + juros) incidente sobre juros sobre capital próprio nos anos de 2005 a 2008, assim como procedeu à exclusão - anulando, assim, o efeito da adição anteriormente feita - sob o montante de R\$ 72.177.979,86, restando uma diferença de R\$ 352.389,01 - adicionada a maior, compondo, portanto, a base do IRPJ e da CSLL - e que não tem relação com os débitos analisados neste processo e compõe o saldo*

*remanescente da conta de juros sobre capital próprio, como se pode observar da conta "Provisão PIS/COFINS s/ JCP Atualização" da Parte B do LALUR de 2009 (doc. 19), que reproduz à pág. 500.*

(...)

*52. Logo, analisando-se o caso concreto, resta demonstrado que a Recorrente não excluiu duas vezes o montante correspondente aos juros, pois, na verdade, apenas realizou a primeira exclusão para eliminação dos efeitos das adições realizadas no passado, através de um ajuste na apuração do lucro real, e, posteriormente, realizou a eliminação fiscal do ganho econômico referente à parcela anistiada da dívida (R\$ 6.206.728,55 - 45% dos juros), por meio da segunda exclusão, amparada pelo parágrafo único do art. 4º da Lei ns 11.941/09, que previa a possibilidade de o contribuinte não computar na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as receitas financeiras obtidas pelo benefício fiscal da redução do valor de multas, juros e encargos legais. Ou seja, a primeira exclusão teve como objetivo tão somente reverter o efeito das adições realizadas entre 2005 e 2008, enquanto a segunda exclusão se deu em observância à autorização expressa constante da Lei nº 11.941/09, eliminando para todos os efeitos o ganho em resultado.*

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Eva Maria Los

### 1 REFIS da Crise.

5. A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou legislação relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários (REFIS da Crise):

*Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, (...)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, (...)*

*§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em*

*dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:*

(...)

*§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:*

*I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;*

*II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;*

*III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;*

*IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou*

*V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.*

(...)

*Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)*

*Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei. (Grifou-se.)*

6. A interpretação da forma de aplicação art. 4º supra está exposta na Solução de Consulta Cosit nº 21, de 6 de novembro de 2013, cujos excertos a seguir, são esclarecedores:

*8.2. O caput do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, por seu turno, prescreve que a escrituração "será mantida em registros*

*permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência" (sublinhou-se).*

(...)

8.4. *Uma vez encontrado o lucro líquido (contábil), de acordo com a legislação comercial e a Lei das S/A (e as disposições do próprio RIR/1999, por evidente), parte-se para a determinação do lucro real, sobre o qual incidirá o imposto de renda, mediante um procedimento de ajuste do lucro líquido, por meio das "adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas" (destacou-se) pela legislação tributária (arts. 247, 249, 250 e 275 do RIR/1999). De forma análoga se dá quanto à base de cálculo da CSLL, consoante o art. 2º, § 1º, alínea "c", da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e os arts. 36 a 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004 (que dispõe sobre a determinação e o pagamento da CSLL).*

(...)

8.11. *O caput do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, (art. 344 do RIR de 1999) estabelece que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, ou seja, são dedutíveis no período de apuração em que ocorrerem seus fatos geradores. Essa regra, entretanto, de acordo com o § 1º desse artigo, não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.*

(...)

8.15. *Do ponto de vista contábil-fiscal as importâncias correspondentes a tributo cuja exigibilidade esteja suspensa não preenchem os requisitos para que sejam lançadas como despesas incorridas no resultado do exercício, em contrapartida de contas a pagar. O Parecer Normativo CST nº 58, de 1977, já ensinava (destacou-se):*

(...)

8.16. *Tecnicamente, o valor do tributo que esteja com exigibilidade suspensa, lançado no resultado do exercício, representa, em princípio, o reconhecimento de uma provisão, que constitui um "passivo de prazo ou de valor incertos" (veja-se a norma contábil NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovada pela Resolução CFC nº 1.180, de 2009).*

8.17. *Note-se que, a par do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995, veda a dedução, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, de "qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável" (grifou-se).*

8.18. No período de apuração em que ocorrer o fato gerador do tributo cuja exigibilidade esteja suspensa, o valor lançado no resultado do exercício será adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real (parte A do Lalur) e controlado na Parte B do Lalur, para eventual exclusão no período de apuração em que a exigência do tributo se tornar definitiva, ou seja, na hipótese de a decisão final ser desfavorável ao contribuinte.

(...)

8.20. Na hipótese de a solução final do litígio administrativo ou judicial ser desfavorável à pessoa jurídica, o tributo (e a multa e os juros) tornar-se-á dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no período em que se der a solução, mediante a exclusão dos valores correspondentes ao tributo, controlados na Parte B do Lalur.

8.21. Em suma, no caso deste processo, só há de se falar na dedução do tributo, multa e juros da base de cálculo do IRPJ e da CSLL após o seu pagamento.

7. Especificamente sobre o parágrafo único do art. 4º da Lei do Refis da Crise:

10.1. Ao prescrever esse dispositivo que "não será computada na apuração da base de cálculo" dos tributos nele arrolados a parcela relativa à redução do débito tributário, depreende-se que ele se refere a uma receita, sujeita a registro contábil, o que defluiu da formação da base de cálculo desses tributos.

10.2. Para estabelecer a origem dessa receita, "equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal" (encargo legal é o previsto no art. 1º do Decreto-lei n- 1.025, de 21 de outubro de 1969), há que se ter em mente o contexto contábil-fiscal que imediatamente antecede (no caso em pauta) o pagamento à vista do débito tributário. Nesse momento, o montante dos valores relativos ao tributo e seus acréscimos legais (calculados até essa data) estará registrado em contas do passivo (pressupõe-se, para estudo, contas exclusivas para o débito a ser liquidado); realizado o pagamento (com a redução de multa e juros), a importância a ele correspondente será lançada a débito das correspondentes contas de passivo (e a crédito de caixa/bancos). **Os saldos remanescentes nessas contas, por evidente, constituirão a parcela de que ora se cuida. Na sequência, as contas que registrem os saldos serão zeradas, mediante lançamentos a débito, em contrapartida a contas de receita.**

10.3. Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial - resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2-da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio, da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

10.4. *A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. (...) Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (prevista no art . 373 do RIR/1999). No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/1999, como recuperação ou devolução de custo ou despesa ou ainda reversão de provisão, conforme tenha sido feita originalmente a contabilização a débito do resultado.*

(...)

10.6. *Na situação da consulente, os débitos estavam com exigibilidade suspensa e, portanto, como já se disse, o tributo e os juros eram indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tornando-se passíveis de exclusão dela após o seu pagamento.*

10.8. *No que toca à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cumpre alertar quanto ao exato alcance do comando exoneratório. Ele prescreve que a parcela equivalente à redução do valor das multas (de mora e de ofício) e juros não será computada na base de cálculo dessas contribuições. Isso não implica dizer, como dá a entender a consulente, que essa parcela poderá ser deduzida da base de cálculo; só se pode falar em deduzi-la quando tenha integrado a base de cálculo. (Grifou-se.)*

8. Em síntese:
- a. o valor da anistia das multas, juros e encargos legais constitui receita tributável, mas a anistia do Refis da Crise concedeu o benefício de que essa receita após contabilizada, seja objeto de EXCLUSÃO no LALUR, e não comporá a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
  - b. a condição para tanto, é que esse valor de multas, juros e encargos legais, se foi contabilizado como despesa no regime de competência, então, que tenha sido, simultaneamente registrado como ADIÇÃO no LALUR, nos períodos correspondentes;
  - c. ou, se esse valor de multas, juros e encargos legais estava como exigibilidade suspensa, então, que tenha sido contabilizado como provisão e não tenha sido deduzido como despesa ao longo dos períodos de apuração.
9. Em outras palavras, assim como a despesa de multas, juros e encargos legais anistiada deixa de ser paga ou devida pela contribuinte, a receita correspondente a essa dívida perdoada não integrará a base tributável - significa que a anistia da receita só se justifica se a correspondente despesa não for deduzida - não justifica a dedução da despesa, o que não faria sentido se a despesa foi anistiada - então, não será deduzida ou sua dedução será revertida, e a receita correspondente não comporá a base tributável.
10. Se não houve a despesa, a receita do perdão, em valor correspondente, não compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
11. Por isso, cabe averiguar que tratamento foi dado pelo contribuinte aos valores de multas, juros e encargos legais objetos da anistia.

**2 Débitos objeto do Refis da Crise.**

12. À pág. 341, o consolidado em 26/11/2008, dos valores que a Recorrente incluiu no REFIS, e que a anistia reduziu:

a. débitos relativos a PIS e Cofins dos períodos de apuração de 12/2005 a 06/2008:

	Valor do Principal (PIS+Cofins)	Valor das Multas de Mora (Obs. não há multas de ofício)	Valor dos Juros	Encargos Legais	Totais
Valores Sem Reduções	48.525.335,17	9.705.067,02	13.792.730,10	14.404.626,45	86.427.758,74
Valores Com Reduções	48.525.335,17	0,00	7.586.001,55	0,00	56.111.336,72

b. A tabela demonstra que a anistia foi de R\$9.705.067,02 de multas de mora; R\$6.206.728,55 de juros de mora e R\$14.404.626,45 de encargos legais; totalizou R\$30.316.422,02;

c. à pág. 340, consta que o total de R\$48.525.335,17 de Principal se refere a R\$8.655.870,59 de PIS e R\$39.869.454,58 de Cofins, todos incidentes sobre receita de JCP;

d. os totais se referem à data 26/11/2008.

13. Esclareça-se que à pág. 340, consta "Quitação sem benefício Refis, Lei 11.941/2009", sendo que estes valores foram objeto de anistia e não estão em discussão.

Item	CL	Conta	Texto breve conta	Montante em MI	Texto
1	31	11158	MINISTERIO DA FAZEND	11.667.249,25	Recolhimento de PIS/COFINS JCP PA 11/08
2	40	2215S80004	Prov. p /Cont. F. COFINS	8.101.118,98	Recolhim.Cofins s/ JCP PA 11/2008
3	40	6359010000	Multas Moratória, Co	1.484.945,28	Multa Mora Pgto COFINS s JCP PA 11/08
4	40	2218980003	Prov.p/Cont.F. PIS/PA	1.758.795,56	Recolhim.PIS s/JCP PA 11/2008
5	40	6359010000	Multas Moratorias Co	322.389,43	Multa Mora Pgto COFINS s JCP PA 11/08

**2.1 DÉBITOS OBJETOS DA ANISTIA.**

14. O contribuinte preencheu na Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real, da DIPJ ano-calendário 2009, linha 40. EXCLUSÕES (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis, R\$103.006.592,92; questionado, explicou à pág. 74, (item g da intimação):

a. R\$512.191,00 são reversões de provisões de contratação de serviços;

b. R\$102.494.401,92, referem-se a reversão de provisões devido ao pagamento de PIS/Cofins anteriormente provisionados objetos da liminar nº 2001.61.0002.1145-9, considerando que aderiu ao Refis da Crise; e demonstra à pág. 94:

COMPOSIÇÃO ITENS DE DEDUTIBILIDADE FISCAL - REVERSÃO DE PROVISÃO ANTERIOR	
Descrição / Natureza	Valores
<b>Pis principal - Dez/05 a Jun/08</b>	<b>8.655.870,59</b>
Pis principal + juros - Nov /08	1.758.795,57
<b>Cofins principal - Dez/05 a Jun/08</b>	<b>39.869.464,58</b>
Cofins principal + juros - Nov/08	8.101.118,99
<b>Juros Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>13.792.730,13</b>
<b>Multa Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>9.705.067,03</b>
<b>Encargos Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>14.404.626,47</b>
Receita de Anistia Dez/05 a Jun/08	<u>6.206.728,56</u>

Exclusão Fiscal IRPJ - nov/09 - Pagamento Efetivo - Através do Programa REFIS	102.494.401,92
---	----------------

As parcelas em itálico/negrito, referentes a dez/05 a junho/2008 totalizam R\$86.427.758,74, isto é, os débitos, <u>antes das reduções</u> , incluídos no Refis.
--

15. O autuante explicou no Termo de Verificação Fiscal:

13.3. Exclusões não permitidas:

PIS (juros anistiados).....	R\$ 1.731.174,12
COFINS (juros anistiados).....	R\$ 2.569.473,91
<b>Total Receita anistia juros não considerada no lucro contábil.....</b>	<b>R\$ 6.206.728,55</b>
PIS (multa anistiada).....	R\$ 1.731.174,12
PIS (encargos legais anistiados).....	R\$ 2.569.473,91
COFINS (multa anistiada).....	R\$ 7.973.892,92
COFINS (encargos legais anistiados).....	R\$ 11.835.152,56
<b>Total anistia multa e encargos legais não considerada no lucro contábil....</b>	<b>R\$ 24.109.693,51</b>
<b>Total das exclusões não permitidas.....</b>	<b>R\$ 30.316.422,06</b>

2.1.1 Parcela R\$24.109.693,51 - Multas de mora e Encargos Legais anistiados

16. O autuante relatou, pág. 133 no Termo de Verificação Fiscal:

14.

Data	Cód.Conta	Conta	D/C Valor	Histórico
30/11/2009	2113143100	TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - PIS/PASEP A RECOLHER	D 4.300.648,03	VLR. ANISTIA PARC
<i>JUROS - PERIDO DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	6319190000	OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS	C 4.300.648,03	VLR. ANISTIA PARC JUROS - PERIDO
<i>DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	2113144100	TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - COFINS A RECOLHER	D 19.809.045,47	VLR. ANISTIA PARC
<i>JUROS - PERIDO DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	6319190000	OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS	C 19.809.045,47	VLR. ANISTIA PARC JUROS - PERIDO
<i>DEZ/05 A JUN/08</i>				
Data	Cód.Conta	Conta	D/C Valor	Histórico
30/11/2009	6359190000	OUTRAS DESPESAS - DIVERSAS	D 4.300.648,03	VLR. ANISTIA PARC JUROS - PERIDO
<i>DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	2113143100	TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - PIS/PASEP A RECOLHER	C 4.300.648,03	VLR. ANISTIA PARC
<i>JUROS - PERIDO DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	6359190000	OUTRAS DESPESAS - DIVERSAS	D 19.809.045,47	VLR. ANISTIA PARC JUROS - PERIDO
<i>DEZ/05 A JUN/08</i>				
30/11/2009	2113144100	TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - COFINS A RECOLHER	C 19.809.045,47	VLR. ANISTIA PARC
<i>JUROS - PERIDO DEZ/05 A JUN/08</i>				

*O efeito da receita de anistia da multa e encargos legais do PIS e da COFINS, no valor total de R\$ 24.109.693,51, foi anulado pela escrituração de despesa de valor idêntico, despesa esta que não ocorreu. Desta forma, a exclusão de tal valor do lucro real se deu na própria contabilização, antes da apuração do lucro real e quando tal exclusão foi repetida no LALUR fez com que o lucro fosse artificialmente reduzido em R\$ 24.109.693,51.(Grifou-se.)*

17. E o Acórdão DRJ/SPO, págs 451/462:

*No caso em apreço, depois de realizado o acordo e a confissão de dívida, nos termos da Lei nº 11.941, as obrigações referentes às multas e encargos legais foram reconhecidas pela contribuinte em sua contabilidade, em 30/11/2009, mediante os seguintes registros: créditos nas contas "2113143100 TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - PIS/PASEP A RECOLHER", de R\$ 4.300.648,03 e "2113144100 TRIB. CONTRIB. SOCIAIS - COFINS A RECOLHER", de R\$ 19.809.045,47, com os débitos na conta de despesas "6359190000 OUTRAS DESPESAS*

*DIVERSAS", no montante de R\$ 24.109.693,20, conforme subitem 14.2 do relatório fiscal.*

18. A DRJ concluiu que, tendo em vista que PIS e Cofins e respectivos multa e juros de mora e encargos legais, devem ser apropriados e deduzidos pelo regime de competência, exceto se estiverem com exigibilidade suspensa; e considerando que não foi noticiado que a exigibilidade estivesse suspensa, então concluiu que os R\$24.109.693,51 foram deduzidos pelo regime de competência, à medida em que incorridos nos períodos de 12/2005 a 06/2008; que, com o Refis da Crise, o valor da dívida perdoada de R\$24.109.693,20 deu baixa no passivo, contra uma receita, que foi excluída no LALUR, e considerou correta a dedução, e improcedente a autuação.

*2.1.2 Parcela R\$6.206.728,55 - Juros anistiados*

19. O autuante concluiu, pág. 132:

*A apropriação da receita de anistia dos juros do PIS e da COFINS, no valor total de R\$ 6.206.728,55, ocorreu uma única vez na apuração do lucro contábil. Contudo, foi excluída indevidamente duas vezes no LALUR, fazendo com que o lucro fosse artificialmente reduzido em R\$ 6.206.728,55.*

20. E o Acórdão DRJ/SPO, págs. 462/464, conclui como segue.

21. Tendo em vista que este valor de juros anistiados foi baixado do passivo contingencial em contrapartida a receitas financeiras, em 30/11/2009, quando do Refis da Crise; porém, que estes valores também foram deduzidos como despesa pelo regime de competência, quando incorridos no período de 12/2005 a 06/2008; que a alegação do contribuinte de que teria adicionado estes valores, no LALUR (como provisões indedutíveis), não foi respaldada por apresentação do LALUR para que tais adições fossem comprovadas; também não há prova de que a despesa de juros estivesse com a exigibilidade suspensa a justificar a indedutibilidade; concluiu a DRJ que o contribuinte excluiu em duplicidade as despesa de juros anistiadas, contra um só lançamento de receita, e considerou procedente a autuação.

22. A Recorrente contesta, argumentando que os débitos estavam com a exigibilidade suspensa e que adicionou na parte B do LALUR, ao longo do período de 12/2005 a 06/2008, os valores, que foram objetos de provisão, portanto indedutíveis:

*43. Os valores contabilizados e adicionados ao lucro real até o ano de 2008 eram de R\$ 66.875.850,43, sendo R\$ 57.562.008,76 de principal e R\$ 9.313.841,67 de juros, como se pode verificar do saldo inicial das contas "Provisão PIS/COFINS s/ JCP" e "Provisão PIS/COFINS s/JCP Atualização" da Parte B do LALUR do ano de 2009 (doc. 18).*

*44. Convém observar que o total adicionado até o ano de 2008 engloba tanto os débitos incluídos no REFIS, como o montante devido no mês 11/2008.*

*45. No ano de 2009, a Recorrente continuou fazendo todas as atualizações pertinentes, contabilizando mais R\$ 5.654,518,44 a título de juros sobre o montante principal devido ao longo do referido exercício e, conseqüentemente, adicionado ao Lucro Real. Assim, a conta de juros totalizou, no exercício de 2009, o montante de R\$ 14.968.360,11,(...)*

48. Portanto, ignorando-se o montante de provisão referente à competência 06/2009, que não guarda qualquer relação com a presente discussão, é possível resumir o montante adicionado ao Lucro Real quanto aos débitos de 2005 a 2008 conforme pág. 499, que evidencia que a Recorrente adicionou R\$ 72.530.368,87 de PIS/COFINS (principal + juros) incidente sobre juros sobre capital próprio nos anos de 2005 a 2008, assim como procedeu à exclusão - anulando, assim, o efeito da adição anteriormente feita - sob o montante de R\$ 72.177.979,86, restando uma diferença de R\$ 352.389,01 - adicionada a maior, comendo, portanto, a base do IRPJ e da CSLL - e que não tem relação com os débitos analisados neste processo e compõe o saldo remanescente da conta de juros sobre capital próprio, como se pode observar da conta "Provisão PIS/COFINS s/ JCP Atualização" da Parte B do LALUR de 2009 (doc. 19), que reproduz à pág. 500.

a. Suspensão dos débitos:

- i. pág. 552, Mandado de Segurança 0021145-53.2005.4.03.6100, em 13/10/2005:

*(...) Posto isso, concedo a liminar para assegurar a impetrante o direito de não ser penalizada por não estar incluindo na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS os valores relativos a juros sobre o capital próprio, tanto no que se refere aqueles já recebidos como aos próximos pagamentos que serão feitos pelas sociedades investidas, suspendendo-se assim a exigibilidade do crédito tributário correspondente, nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN, até decisão final de mérito. (Grifou-se.)*

- ii. pág. 553, "(...) Consequentemente, CASSO A LIMINAR CONCEDIDA, para suspensão da exigibilidade (...)"; em 01/11/2006;
- iii. pág. 554, em 30/11/2006, "*Sentença/Despacho/Decisão/Ato Ordinatório (...) Nos termos do artigo 558 do CPC, recebo o recurso de apelação da impetrante, às fls. 184/211, nos efeitos devolutivo e suspensivo, até ulterior deliberação do Relator do presente processo.*"
- iv. págs. 555/583, em 22/01/2009: "*A Turma, por unanimidade, negou provimento a apelação, nos termos do voto do(a) Relatoria.*"; em 26/03/2009: "*A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos, nos termos do voto do(a) Relator(a).*"
- v. págs. 585/590, em 26/05/2009, Medida Cautelar Inominada 2009.61.00.009954-9, para que seja acolhida carta de fiança bancária como garantia dos créditos em discussão, deferida para refrear quaisquer restrições cadastrais em nome da autora, relativas ao crédito exigido no processo administrativo nº 12157.000684/2008-19
- vi. Os documentos comprovam a suspensão da exigibilidade, dos débitos em discussão, desde 13/10/2005, até 01/11/2006 e de 30/11/2006 até 22/01/2009.

## 2.1.3 Conclusão neste voto.

23. A exclusão dos R\$102.494.401,92, lucro real, consta do LALUR, Doc 8 págs. 592/606:

LALUR	Parte A	Adições	Exclusões
31/12/2005	Trib e Contri c/ Exigibil Suspensa	8.532.998,54	
31/12/2006	Contas Razão 1 e 2 Atualiza Selic + Principal	14.684.860,74	(13.135.000,00+1.549.860,74)
31/12/2007	Atualiz Contingê Fisc - Liminar JCP + Provis PIS e Cofins - Liminar JCP	20.472.877,95	(2.711.866,10+17.760.911,85)
31/12/2008	Prov PIS/Cofins s/JCP - Atualização + Prov PIS/Cofins s/JCP	23.185.113,20	(5.052.014,83+18.133.098,37)
31/12/2009	Tributos e Contrb c/ Exigibilidd suspensa	15.101.945,13	
31/12/2009	Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis		<b>103.006.592,92</b>
		81.977.795,56	

LALUR	Parte B - conta Provisão Trib c/ exigibil suspensa	D	C	SALDO - C
31/12/2005	PIS e Cofins s/ JCP distr em 12/2005		8.532.998,54	8.532.998,54
01/01/2006	Prov ref JCP 06 a 11/2006 + Atuliz Contingê PIS/Cofins		14.684.860,74	23.217.859,28 (13.135.000,00+1.549.860,74)
31/12/2007	Const Provisão +Constituição de Provisão		20.472.877,95	43.690.737,23 (17.760.911,85+2.711.866,10)
31/12/2008	Prov PIS/Cofins s/JCP-Atualização +Prov PIS/Cofins s/ JCP		23.185.113,20	66.875.850,43 (5.052.014,83+18.133.098,37)
31/12/2009	Prov PIS/Cofins s/ JCP Atualização do período +Prov PIS/Cofins s/ JCP		15.101.945,13	81.977.795,56 (5.654.518,44+9.447.426,69)
31/12/2009	Prov PIS/Cofins s/ JCP atualiza +Prov PIS/Cofins - realização do período	<b>72.176.979,85</b>		9.800.815,71 (14.615.971,09+57562.008,76)
				Saldo (352.389,02+9447.426,69)

24. Consta a adição, no LALUR, de R\$81.977.795,56 de PIS, Cofins e acréscimos, no período de 2005 a 2009 (isto é, inclui valores posteriores a 10/2008); e a reversão, em 2009, de R\$72.176.979,85 de provisões atinentes a PIS/Cofins com exigibilidade suspensa (a diferença de R\$9.800.815,71 não está explicada, possivelmente se refere aos valores de PIS, Cofins, multa e juros não abrangidos pelo Refis, e que o contribuinte quitou na mesma época, conforme relatado).

25. As peças da ação judicial e do LALUR apresentadas junto com o recurso de ofício justificam que o PIS/Cofins, multa, juros de mora e encargos legais, tenham sido apropriados pelo regime de competência, mas registrados como provisões, que o contribuinte tenha deduzido como despesa na contabilidade, mas, devido à exigibilidade suspensa por medida judicial, tenha efetuado ADIÇÃO ao lucro líquido, no período de 12/2005 a 06/2008; em outras palavras, se ADICIONOU ao lucro real no período de 12/2005 a 06/2008, então é porque havia deduzido na apuração do lucro contábil, a partir do qual se apura o lucro real (e a base de cálculo da CSLL).

COMPOSIÇÃO ITENS DE DEDUTIBILIDADE FISCAL - REVERSÃO DE PROVISÃO ANTERIOR (Resposta pág. 94, 121)	
Descrição / Natureza	Valores
<b>Pis principal - Dez/05 a Jun/08</b>	<b>8.655.870,59</b>

Pis principal + juros - Nov /08	1.758.795,57
<b>Cofins principal - Dez/05 a Jun/08</b>	<b>39.869.464,58</b>
Cofins principal + juros - Nov/08	8.101.118,99
<b>Juros Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>13.792.730,13</b>
<b>Multa Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>9.705.067,03</b>
<b>Encargos Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS</b>	<b>14.404.626,47</b>
Receita de Anistia Dez/05 a Jun/08	6.206.728,56
Exclusão Fiscal IRPJ - nov/09 - Pagamento Efetivo - Através do Programa REFIS	102.494.401,92

26. No presente caso, há dois grupos de contas:

- a. PIS, Cofins e Juros, não anistiados - como foram ADICIONADOS no Lalur à medida em que incorridos, anulando a despesa contabilizada no regime de competência, então, quando do pagamento em 2008 (Pagamento à vista), o registro da EXCLUSÃO no Lalur desses valores significa que foram deduzidos do Lucro Real e BC CSLL, no momento do pagamento:

**Pis principal - Dez/05 a Jun/08 8.655.870,59**  
**Cofins principal - Dez/05 a Jun/08 39.869.464,58**  
**Juros Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS 7.586.001,55**

- b. Multa de mora, Encargos legais, Juros anistiados - como foram ADICIONADOS no Lalur à medida em que incorridos, anulando a despesa contabilizada no regime de competência, então, como foram anistiados quando da contratação do Refis:

- i. cabia contabilizar o mesmo valor como Receita e EXCLUIR no Lalur:

**Receita de Anistia: Multa Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS 9.705.067,03**  
**Receita de Anistia: Encargos Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS 14.404.626,47**  
**Receita de Anistia: 45% dos Juros Dez/05 a Jun/08 6.206.728,56**

ou

- ii. não contabilizar como Receita, e EXCLUIR no Lalur, pois não foram pagos e a receita da anistia não é tributável no caso do Refis do Bem.

**Multa Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS 9.705.067,03**  
**Encargos Dez/05 a Junho/08 - PIS/COFINS 14.404.626,47**  
**45% dos Juros Dez/05 a Jun/08 6.206.728,56**

27. No quadro COMPOSIÇÃO ITENS DE DEDUTIBILIDADE FISCAL - REVERSÃO DE PROVISÃO ANTERIOR, se verifica que o contribuinte teria feito uma composição de a) e b), ou deixou de identificar que os valores das EXCLUSÕES de multa e encargos legais, se tratavam de receita de anistia contabilizada.

28. Verifica-se que a exclusão de juros foi de R\$13.792.730,13 (Valor total dos juros, tanto a parcela não anistiada como a parcela anistiada) e adicionalmente excluiu o valor da receita correspondente à parcela anistiada de 45% dos juros, no valor de R\$6.206.728,56 - houve duplicidade de exclusão, estando correta a autuação, pois a base de cálculo do IRPJ e CSLL foi indevidamente reduzida no valor de R\$6.206.728,56.

29. A multa e encargos, que foram 100% anistiados foram excluídos no LALUR apenas uma vez: R\$9.705.067,02 e R\$14.404.626,45, portanto, em tese descaberia a glosa dos R\$24.109.693,47 excluídos.

30. Mas, no Doc 7, págs. 339/340, o contribuinte listou os lançamentos contábeis em 2009: :

31. Recolhimento apenas do PIS/Cofins valor principal:
- a. 11158 Min da Fazenda - R\$48.652.335,17
  - b. 2219980003 e 2219980004 - Provisão para Cont PIS e Cofins
32. Contabilização do benefício do REFIS:
- a. 22219980003 - Prov p/ cont F PIS - anistia parc juros - R\$1.107.146,17
  - b. 6319190008 - Outras (fiscal: receitas financeiras )
  - c. 2219880004 - Prov p/ cont F Cofins - anistia parc juros - R\$5.099.582,38
  - d. 6319190008 - Outras (fiscal: receitas financeiras )
33. Os lançamentos supra totalizam os juros anistiados de R\$6.206.728,55.
- a. **6359190000 - (fiscal: Despesas) Diversas - Multas+Encargos Legais - R\$4.300.648,03**
  - b. 2113143100 - PIS - Multa e Encargos Legais
  - c. **6359190000 - (fiscal: Despesas) Diversas - Multa e Encargos Legais- R\$19.809.045,47**
  - d. 2113144100 - Cofins - Multa e Encargos Legais
  - e. 2113143100 - PIS - Reversão Multa + Encargos Legais - R\$4.300.648,03
  - f. 6319190000 - Outras (fiscal: receitas financeiras)
  - g. D - 2113144100 - Cofins - Reversão Multa+Encargos Legais - R\$19.809.045,47
  - h. C - 6319190000 - Outras (fiscal: receitas financeiras)
34. Os lançamentos supra totalizam a multa e encargos legais anistiados, R\$24.109.693,50.
35. O autuante, pág. 133, afirmou que esses valores também foram contabilizados como despesa, por ocasião do Refis, em 2009, o que significa que teriam sido deduzidos na apuração do lucro e depois, mais uma vez no Lalur, e por isso autuou esta parcela.
36. De fato, os lançamento que o contribuinte relatou e que se transcreveu supra, confirmam o entendimento do autuante.
37. De forma simplificada, a contabilização deveria ter sido:
- a. Quando da contabilização das provisões contingenciais, à medida em que incorridas as despesas, cuja exigibilidade estava suspensa, no período de 2005 a 2008:
    - i. D - redução de receita ou dedução como despesa do período
    - ii. C - Passivo - Provisão contingencial
    - iii. LALUR - ADIÇÃO (para neutralizar, na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL)

- 
- b. Quando da decisão adesão ao Refis e de pagamento da parcela não enquadrável no mesmo:
- i. Parcela anistiada - Refis:
    1. D - Passivo - Provisão contingencial
    2. C - Receita de anistia
    3. LALUR - EXCLUSÃO, para neutralizar a receita
  - ii. Parcela não anistiada ou não enquadrável, enfim, parcela paga:
    1. D - Passivo - Provisão contingencial
    2. C - Cx/bancos, pelo desembolso com o pagamento
    3. LALUR - EXCLUSÃO, para neutralizar as ADIÇÕES feitas durante o período de suspensão de exigibilidade e os valores serem deduzidos como despesa, agora em que foram pagos e se tornaram dedutíveis.

38. Verifica-se, como o próprio contribuinte relatou e o autuante constatou, que os R\$24.109.693,50 de multas e encargos legais, além de EXCUÍDOS, no LALUR, também fora DEDUZIDOS como despesa, reduzindo, indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

### 3 Conclusão.

**Voto** por dar provimento ao recurso de ofício e negar ao recurso voluntário, considerando o crédito tributário integralmente procedente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

## Voto Vencedor

Conforme exposto, a matéria discutida diz respeito à legitimidade ou não da glosa levada a cabo pela fiscalização em relação à exclusão fiscal promovida pela contribuinte, no montante de R\$ 30.316.422,06, correspondentes às parcelas anistiadas a título de multas, 45% dos juros e 100% de encargos legais, decorrentes do pagamento à vista de débitos tributários, de acordo com a Lei n. 11.941/2009.

Segundo a fiscalização, referida exclusão seria indevida, pois tais despesas nunca foram pagas e, assim, não representaria um dispêndio efetivo da contribuinte.

Após apresentação de defesa, a DRJ julgou o lançamento parcialmente procedente, reconhecendo o direito quanto à exclusão de R\$ 24.109.693,20, correspondente à receita gerada com o perdão das parcelas da dívida tributária relativas aos valores de **multa e encargos**. Esta parte da decisão foi objeto de recurso de ofício.

Com relação ao montante de R\$ 6.206.728,55 - que corresponde à exclusão da receita gerada em face da baixa do passivo com **juros** da dívida tributária incluída no referido "programa" -, as autoridades julgadoras entenderam correta a glosa. Esta parte que manteve parcialmente a glosa ensejou a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte.

### Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância afastou a glosa da receita gerada em face da redução de multa e encargos promovida pela Lei 11.941/2009 (*Refis da crise*) com base no seguinte raciocínio (fls. 22 e seguintes):

*[...] a despesa com encargos legais de R\$ 14.404.626,47, reconhecida no resultado contábil da pessoa jurídica em 2009 é dedutível, enquanto a despesa com a multa de mora de R\$ 9.705.067,03, também reconhecida nesse mesmo ano não, haja vista que, em obediência ao regime de competência, esta somente seria computável na determinação do Lucro Real nos períodos em que foram verificados os vencimentos dos prazos de pagamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, correspondentes aos respectivos períodos de apuração de dezembro/2005 a junho/2008, que não coincidem com o do ano-calendário 2009.*

*Assim, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2009, no Lalur, a contribuinte deveria ter adicionado ao lucro líquido o valor correspondente à despesa de multa de mora de R\$ 9.705.067,03. Não foram trazidos aos autos as adições promovidas pela fiscalizada, mas, ainda que tal adição não tenha sido realizada, o presente lançamento não tem como fundamento fático ou jurídico a falta de adição obrigatória, mas de exclusão indevida na apuração do Lucro Real, não cabendo ao julgador converter uma infração em outra, sob pena de usurpar a atribuição da autoridade*

*lançadora, além de configurar teratologia processual, com supressão de instância, cerceando-se o direito à ampla defesa do contribuinte, o que daria causa à decretação de nulidade do processo.*

*Simultaneamente, em razão do perdão estatal da dívida relativa à multa e encargos, a contribuinte realizou a baixa desse passivo de R\$ 24.109.693,20 (multa e encargos legais) contra uma receita que, por sua vez, foi excluída no Lalur, procedimento que foi considerado indevido pela auditora-fiscal.*

*Os valores anistiados e remetidos pela Lei nº 11.941/2009 não são computados na determinação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep ou da Cofins, nos termos do parágrafo único de seu art. 4:*

*Art. 4º - Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no§ 1º do art. 3º da Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000, no§ 2º do art. 14-A da Lei no10.522, de 19 de julho de 2002, e no§ 10 do art. 1º da Lei n.10.684, de 30 de maio de 2003.(Vide Lei nº 12.865, de 2013)(Vide Lei nº 13.043, de 2014)*

***Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.***

*[...]*

*Portanto, se a contribuinte tinha a faculdade de excluir do lucro líquido as receitas geradas com o perdão de parte da dívida tributária promovido pela Lei nº 11.941/2009, a imputação de infração de exclusão indevida do R\$ 24.109.693,20 é improcedente.*

Nenhum reparo cabe à decisão em questão. A lei do *Refis da crise*, mais precisamente o artigo 4º da Lei 11.941/2009, é clara no sentido de permitir ao contribuinte que aderir ao programa especial de liquidação de passivos tributários a exclusão da parcela equivalente à redução dos valores de multas e encargos.

Nessa situação particular, portanto, o contribuinte se valeu de uma exclusão prevista em lei, razão pela qual a sua glosa de fato deve ser afastada, na linha da decisão de piso.

### **Recurso Voluntário**

Diferentemente do tratamento conferido à redução das parcelas a título de multa e encargos, a decisão de primeira instância manteve a exclusão da receita gerada em face da baixa do passivo com **juros** da dívida (R\$ 6.206.728,55), sob a alegação de que (fl. 26):

*Todavia, a contribuinte o excluiu em duplicidade, procedimento aceitável, conforme já mencionado, caso restasse demonstrado que as contribuições aos quais se referiam os juros moratórios encontravam-se com suas exigibilidades suspensas e que, nos períodos competentes, a fiscalizada teria realizado a devida adição dos correspondentes valores na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. Uma vez evidenciada tal hipótese e com o reconhecimento da dívida em 2009, caberiam as duas exclusões realizadas pela contribuinte: uma, porque faria jus à dedução da despesa de uma dívida reconhecida em 2009, adicionada em períodos anteriores; e, a segunda, para fins do gozo do benefício do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941/2009.*

Ao contrário do quanto exposto na decisão, o contribuinte confirmou que os débitos incluídos no Refis estiveram sim com sua exigibilidade suspensa.

De fato, a Recorrente impetrou Mandado de Segurança n. 2005.61.00.021145-9, buscando afastar a exigência de PIS e COFINS sobre os valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio.

Em 13/10/2005 houve intimação de liminar (Doc. 3 do recurso) concedida para assegurar o direito da empresa de não incluir as receitas de JSCP na base de cálculo das aludidas contribuições, liminar esta cassada posteriormente por meio de sentença que denegou a segurança.

Ato contínuo, a Recorrente interpôs recurso de apelação, o qual foi recebido no duplo efeito (Doc. 5 do recurso), preservando a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários discutidos.

A apelação foi julgada improcedente pelo TRF, o que ensejou o ajuizamento de Medida Cautelar pela Recorrente. Nesta ação houve apresentação de carta fiança como garantia, tendo sido concedida nova liminar em prol da suspensão da exigibilidade (Doc. 7 do recurso).

Posteriormente, tendo em vista que a tese da Recorrente não vingou no Judiciário, ela optou por incluir os débitos na anistia instituída pela Lei 11.941/09.

Contabilmente, a própria autoridade autuante se certificou de que a Recorrente tratou os referidos valores dos créditos tributários suspensos como provisão, a qual, como se sabe, constitui dispêndio indedutível. E, ainda que esta não seja a melhor classificação contábil, o RIR/99 (art. 344) prescreve a regra de indedutibilidade aos tributos (e, conseqüentemente, os juros) com exigibilidade suspensa, ainda que registrados como obrigação a pagar em conta de passivo.

Já do ponto de vista fiscal, a Recorrente apresentou seus LALUR de 2005 a 2009 (Docs. 8 a 19 do recurso), os quais atestam a adição de R\$ 72.530.368,87 a título de tributos com exigibilidade suspensa, provisões dos juros e atualizações, bem como um total de R\$ 14.968.360,11 controlado na Parte B sob a rubrica de juros incidentes sobre tais tributos suspensos.

Em face desses elementos, noto que as premissas que sustentam a decisão de primeira instância nesse ponto estão equivocadas, razão pela qual a conclusão quanto à manutenção da glosa referente a receita proveniente da redução dos juros deve ser reformada.

Ademais, a própria decisão de primeiro grau, ao afastar a glosa em relação à receita advinda da redução da multa e encargos, assim se pronunciou:

*Não foram trazidos aos autos as adições promovidas pela fiscalizada, mas, ainda que tal adição não tenha sido realizada, o presente lançamento não tem como fundamento fático ou jurídico a falta de adição obrigatória, mas de exclusão indevida na apuração do Lucro Real, não cabendo ao julgador converter uma infração em outra, sob pena de usurpar a atribuição da autoridade lançadora, além de configurar teratologia processual, com supressão de instância, cerceando-se o direito à ampla defesa do contribuinte, o que daria causa à decretação de nulidade do processo.*

Entendo, nesse contexto, que esse entendimento também deveria ser aplicado no que concerne à receita gerada pela redução dos juros, e não só à multa e encargos. Isto porque, conforme visto, o parágrafo único do artigo 4 da Lei 11.941/09 dispõe que *não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, **juros** e encargo legal ...*

Isso significa dizer que a exclusão, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, da receita obtida em face da redução dos juros pela inclusão do contribuinte no Refis constitui direito da Recorrente previsto em lei, independentemente de outras condições.

Diante do exposto, conheço dos recursos para, no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO e DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli