



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

Processo n° 19515.721777/2011-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.560 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ/RECUPERAÇÃO DE DESPESAS/OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente LIX EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ATIVIDADE ECONÔMICA SIGNIFICATIVA. E ENTREGA DE DECLARAÇÕES PREENCHIDAS SEM VALORES.

Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e de contribuinte que desenvolveu atividade econômica significativa, no ano calendário, a apresentação de declarações preenchidas com zeros, ou com valores insignificantes, simulando uma situação de empresa inativa, configura hipótese de qualificação da multa de ofício.

IRPJ. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO INDEVIDA NO CÔMPUTO DO LUCRO REAL

O saldo credor da reversão de obrigações ou provisões decorrente de recuperação de despesas, quando dedutíveis, integram o resultado do período e não devem ser excluídas no cômputo do Lucro Real, de igual modo é incabível a exclusão se a despesa contabilizada, quando da constituição da provisão, não foi adicionada no cômputo do Lucro Real.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS.

Configura omissão de receita decorrente da atividade empresarial imobiliária não computar no resultado operacional a receita da venda de imóveis.

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

O valor da receita omitida é considerado na determinação da base de cálculo das contribuições PIS, COFINS e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ e reflexos, no valor total de R\$ 2.188.051,65, contra a empresa acima identificada, referentes a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2008 e decorrem de omissão de receitas não contabilizadas e de glosa de exclusão de receitas (vendas de imóveis) no cômputo do lucro real.

Os lançamentos, com base nas receitas omitidas, foram enquadrados nos artigos 3º, da Lei 9.249/95; 247, 248, 249, inciso II, 251, 257, 278, 279, 280 e 288, do RIR/99 e 24, da Lei 9.249/95. A exclusão indevida foi fundamentada nos artigos 247 e 250, II, do RIR/99 e não implicou créditos de PIS e COFINS.

A Fiscalizada tem por objeto social as atividades de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de imóveis para a venda, conforme contrato social registrado na JUCESP, em 30/09/2010.

Relata a Fiscalização que a grande maioria das Fichas que integram a DIPJ do ano calendário 2008 foi preenchida com zeros (Fichas 04, 05, 06, 09, 11 e 12, 16 e 17, 36 e 37), notadamente, os campos destinados a informar o valor da receita bruta e os tributos devidos (IRPJ e CSLL a pagar).

A omissão de receitas foi verificada pela comparação dos dados de imóveis alienados, registradas nos livros, documentos e planilhas apresentados pela Fiscalizada, com os declarados na DÓI Declaração de Operações Imobiliárias.

Em dois contratos, observaram-se as seguintes irregularidades: imóvel alienado a Nelson Solha, pelo preço de R\$ 19.000,00, que não foi registrado na contabilidade; importâncias de R\$ 373,00 e R\$ 2.250,09, recebidas de Rosa Ferreira/Dalmar Vignando, que não constam na contabilidade;

Quanto à exclusão indevida de receitas no cômputo do lucro real, relata a Fiscalização que: o Livro Diário apresentado foi registrado no órgão competente somente, em 31/03/2011, data que é posterior ao início do procedimento fiscal (03/01/2011); na escrituração contábil, a Fiscalizada apurou receita bruta de R\$ 604.852,87, contabilizando R\$ 459.700,03, na conta 31101.0002-Receita de Serviços, e R\$ 145.152,84, na conta 31101.0004-Receita de Taxa de Administração; em 31/12/08, foram realizados lançamentos na conta 51102.007-Ajuste de Contingência, subconta da conta 51102-Despesas Tributárias, sendo que o saldo credor de R\$ 3.663.648,26 foi lançado como outras receitas em contrapartida da conta 61101.0001-Reapuração do resultado do exercício.

No Livro LALUR, foi apurado Lucro Líquido do Exercício, antes do IR e da CSLL, de R\$ 1.447.193,17, que, após adições e exclusões, resultou em prejuízo fiscal de R\$ 679.036,30;

No LALUR, a Fiscalizada procedeu, a título de Outras Despesas Indedutíveis, à exclusão do valor de R\$ 3.633.648,26, que se refere ao saldo credor da conta contábil 51102.007-Ajuste de Contingência.

A Fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos sobre a exclusão, tendo ela informado que os ajustes eram decorrentes de ampla revisão em suas dívidas tributárias, o que teria resultado em ajuste contábil positivo líquido, no valor de R\$ 3.663.648,26, composto por ajustes negativos de contingências tributárias, no valor de R\$ 2.957.966,68, e pelo ajuste de estorno da provisão para REFIS, no valor de R\$ 6.621.614,94, estorno que teria sido feito após se esgotarem as medidas judiciais em face da exclusão da empresa do referido programa; de acordo com a Fiscalizada, o procedimento contábil adotado teve por base estudo realizado por escritório especializado, que, levando em conta as chances de êxito (provável, possível e remoto) de 25 (vinte e cinco) processos de débitos em pendência, concluiu pela redução do valor total atualizado exigido, de R\$ 6.475.288,00, para o valor estimado de R\$ 4.906.344,00; afirmou ainda a Fiscalizada que, por se tratar de provisões consideradas indedutíveis, o valor líquido do ajuste foi excluído do lucro real. nos termos do artigo 335, do RIR/99.

Conclui a Fiscalização que: o artigo 335 do RIR/99 não se aplica ao caso, já que tem por objeto as provisões dedutíveis, por outro lado, a exclusão realizada não se encontra expressamente prevista no artigo 250, II, do RIR/99; se o contribuinte baixar o valor de diferença a menor das Obrigações a Pagar (exclusão do REFIS, com base em probabilidade em estudo de chance de êxito) este valor de diferença a menor será lançado na conta de Receita, tal como Desconto, Ajuste, ou qualquer outro título (ou na apuração do Resultado do Exercício o saldo credor); o contribuinte não deverá excluir tal diferença no LALUR, pois trata-se de Receita como desconto, ajuste, ou qualquer outro título e não existe fundamentação legal expressa para que não seja computado no lucro real; na contabilidade do ano de 2008, esses lançamentos contábeis implicaram lucro líquido de R\$ 1.844.382,38, aumentando o patrimônio líquido e valorizando a empresa para venda, incorporação, etc.; em anos anteriores, na formação da conta Obrigações a Pagar, os lançamentos de despesas tributárias, juros e variação monetária passiva já diminuíram a Receita e o Lucro, não cabendo, no ano de 2008, excluir, na apuração do Lucro Real, o valor do ajuste das Obrigações a Pagar, já que tal procedimento não encontra respaldo no artigo 250, II, do RIR/99;

Relata ainda a Fiscalização que: constatou divergência entre os valores do Lucro Líquido registrados no LALUR (R\$ 1.447.193,17) e na Contabilidade (R\$ 1.844.382,38), razão pela qual o prejuízo fiscal foi corrigido de R\$ 679.036,30 para R\$ 281.847,09; consideradas as infrações, foi feita a compensação com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, de anos anteriores.

A penalidade aplicada foi a multa qualificada de 150%, pois foi constatado que o Contribuinte agiu dolosamente, com evidente intuito de sonegação e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72, da Lei 4.502/64, ao praticar atos irregulares, como a apresentação de diversas declarações falsas (DIPJ e DCTF), com dados zerados, parcial ou integralmente, em total divergência com as receitas escrituradas na contabilidade.

Foi formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais (19515.721.778/201145).

A Autuada impugnou o lançamento alegando em síntese que:

- no decorrer do procedimento, a Impugnante não foi indagada sobre procedimentos que pudessem ter esclarecido suposto equívoco contábil referente à entrega das declarações ou lançamento em livros contábeis;

- documentos poderiam ter sido solicitados para esclarecimento e comprovação da correção das supostas infrações apuradas;

- o errôneo lançamento tributário resultou numa multa qualificada de 150% , com a acusação de que a Impugnante teria agido dolosamente, com intuito de sonegação e fraude e intenção de eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributos, o que é um absurdo.

- o Auto de Infração é nulo em razão das inúmeras irregularidades constatadas na sua confecção;

- alegou-se que a DIPJ foi entregue com a grande maioria das fichas preenchidas com R\$ 0,00.

- a primeira declaração foi entregue dentro do prazo legal e com os valores zerados, em decorrência do não fechamento do balanço em face dos Pronunciamentos Técnicos introduzidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamento Contábil) e das mudanças contábeis introduzidas pela Lei n.º 11.638/07.

- a adequação da contabilidade à aplicação de princípios contábeis internacionais implicou algumas alterações que, por possuírem maior grau de complexidade, exigiram maior tempo para serem apreciadas e absorvidas;

- não houve intenção de fraude e tão logo foi possível apresentou-se DIPJ retificadora com os valores condizentes com as operações do exercício de 2008;

- a Fiscalização não observou a DIPJ retificadora, entregue, em 30/07/2010, bem antes do início do procedimento fiscal, em 03/01/2011;

- toda a fiscalização é, portanto, nula; pois foi baseada em documentos que já haviam sido substituídos;

- se a DIPJ retificadora houvesse sido considerada, a empresa não seria autuada, dado que o suposto vício já havia sido sanado;

- ressalte-se que a DIPJ retificadora estava disponível no Portal eCAC, disponibilizado pela própria Receita Federal;

- no tocante à omissão de receitas, primeiramente, deve-se analisar o contrato de Nelson Solha que alienou e recebeu em 15.09.08 o valor de R\$ 19.000,00, supostamente, não lançado na contabilidade;

- em razão de contrato de cessão de crédito da Impugnante para a empresa Lix Incorporações e Construções Ltda, a importância de R\$ 19.000,00 foi lançada na contabilidade da empresa cessionária, conforme comprovante anexo;

- a Fiscalização não analisou os valores lançados na contabilidade da Cessionária, não havendo, portanto, que se falar em omissão de receitas;

- quanto à omissão referente ao recebimento da quantia de R\$ 2.250,09 de Rosa Ferreira /Dalmar Vignando, em 29/07/2008, a Fiscalização equivoca-se, uma vez que se trata de "prêmio", ou seja, desconto para quitação do contrato concedido ao cliente, conforme

relatório de financiamento n.º 91000012, em nome de Dalmar Vignando, sendo que referido prêmio foi expressamente consignado, no Termo de Quitação, conforme provam os documentos anexos;

- quanto ao recebimento de R\$ 373,00, dos mesmos compradores, a importância não foi, por equívoco, lançada na contabilidade;

- a falta desse lançamento na contabilidade não pode ser considerada relevante, e muito menos dolosa, uma vez que se trata de valor ínfimo, configurando caso bagatela que dispensa a aplicação de penalidade;

- a Impugnante está efetuando o ajuste nos informes contábeis e já efetuou os pagamentos nos montantes de R\$ 5,13 (PIS), que não pode ser recolhido (valor abaixo do limite) e R\$ 23,69 de COFINS, conforme comprovante anexo;

- considerando-se os equívocos cometidos pela Fiscalização sobre os valores de R\$ 19.000,00 e R\$ 2.2502,09, bem como o recolhimento dos impostos incidentes sobre o valor de R\$ 373,00, requer-se a anulação do lançamento de tributos referentes a infração omissão de receitas.

- quanto à glosa da exclusão, no LALUR, do saldo de ajuste de contingência, o lançamento também foi equivocado;

- a Lei n.º 11638, de 28 de dezembro de 2007, entrou em vigor em 01/01/08, promovendo alterações nos artigos 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

- nesse ponto, a Impugnante transcreve a nova redação do artigo 177, § 5º, da Lei 6.404/76, que impõe a necessária observância às normas expedidas pela CVM e da obrigatoriedade de as empresas se adequarem aos padrões internacionais de contabilidade, bem como reproduz o artigo 25 do CPC 12, que tem por objeto o Ajuste a Valor Presente;

- a MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/09, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT, que tratou dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos contábeis introduzidos pela Lei 11.638/08: a IN RFB n.º 949 regulamentou o RTT e instituiu o Controle Fiscal e Contábil de Transição – FCONT, onde ficou determinado que a opção pelo RTT deve ser manifestada na DIPJ/2009, sendo optativo nos AC 2008/2009 e obrigatória a partir de 2010;

- a Impugnante optou pelo regime do RTT, conforme se pode constatar na DIPJ;

- tudo que foi feito em termos de ajuste na contabilidade em 2008, baseado na legislação, nos princípios e pronunciamentos técnicos, a fim de adequar os demonstrativos contábeis aos princípios contábeis internacionais, tem que ser expurgado do LALUR.

- ao contrário do que alega a Fiscalização, no exercício de 2008, não se aplica o artigo 250, inciso II do Decreto 3.000/99, optou-se pelo Regime RTT.

- para apuração do lucro real no exercício de 2008, devem ser utilizados os métodos e critérios fixados pela Lei 6.404/76, com adoção dos métodos e critérios introduzidos pela Lei 11.638/07 e pelos artigos 36 e 37 da Medida Provisória 449/08; adoção das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários; e, realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, no LALUR, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios

contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseadas nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007 (art. 17, inciso I, "a" e "b" e inciso II da MP n.º 449/2008).

- a Fiscalização tributou ilegalmente pelos ajustes temporários realizados na contabilidade, demonstrando desconhecimento das alterações ocorridas na legislação, razão pela qual a presente autuação deve ser considerada nula;

- a Fiscalização só tem razão, mas sem conseqüências tributárias, no tocante ao lucro líquido inicial lançado em dezembro, pois, ao invés de se considerar o valor acumulado (R\$ 1.844.382,38), procedeu-se a uma equivocada subtração do resultado de novembro de 2008, o que levou a um lançamento equivocado de R\$ 1.447.193,17;

- trata-se de um erro de fato, sem reflexo tributário, pois, mesmo com este ajuste, o resultado final apurado continua sendo prejuízo fiscal, ou seja, não há impostos devidos;

- apresenta-se, a seguir, o cálculo correto, com os dois ajustes mencionados anteriormente, a saber, omissão de R\$ 373,00 de receita e correção do erro de fato de R\$ 397.189,21 (apura-se prejuízo fiscal de R\$ 281.487,70).

- este é o ajuste a ser feito no LALUR, o que está sendo providenciado de imediato;

- quanto à multa aplicada, ela é improcedente, pois foi comprovado que a DIPJ com dados zerados foi entregue muito antes do início da fiscalização, a única receita não lançada (R\$ 373,00) é irrelevante, e, a diferença no lucro líquido lançado no LALUR é erro de fato, que não redundou em tributo a pagar;

- por esta razão, não há que se falar em multa de ofício qualificada para 150% e declarações falsas, uma vez que as supostas infrações cometidas estão devidamente esclarecidas, sendo os lançamentos efetuados de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, o que foi ignorado pela Fiscalização, que não levou em conta as mudanças na legislação contábil;

- também não há que se falar em representação fiscal para fins penais, uma vez que as supostas infrações cometidas não caracterizam crime.

- ademais a maior parte das irregularidades apontadas não procedem eis que resultaram da desconsideração das mudanças legislativas e normativas que regulam a matéria; e, como restou demonstrado, não há o elemento subjetivo do dolo, uma vez que o equívoco de omissão de receita é irrelevante e foi corrigido;

- incabível, portanto, o encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais, devendo ser oficiado o seu cancelamento, caso já tenha sido expedida e enviada à autoridade competente.

3. Do exposto, requer-se seja julgada totalmente procedente a impugnação, para anular o Auto de Infração, seja reconhecido o direito da Impugnante de ajustar o LALUR e cancelada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Às fls. 298/305, esta Turma, por meio da Resolução nº 222, de 24/04/2012, entendeu por converter o julgamento em diligência, motivada que foi por questões que, em síntese, são as seguintes:

- alegação da Impugnante de que a Fiscalização não teria observado os dados da DIPJ retificadora, enviada antes do procedimento fiscal, tendo sido juntada cópia do recibo de entrega e de algumas Fichas que, em contraposição ao afirmado pela Fiscalização, contém campos preenchidos com valores significativos;

- alegação de que a Fiscalização não teria levado em conta o fato de que a exclusão, no LALUR, do saldo da conta "51102.007-Ajuste para Contingência foi feita de acordo com as normas do RTT, que visam a eliminar os efeitos tributários que poderiam advir da adoção dos padrões internacionais de contabilidade.

- segundo a Impugnante, trata-se de ajustes temporários, sendo parte deles decorrente de contingências tributárias (discussão judicial ou administrativa), avaliadas com base em chances de êxito (provável, possível e remota) e, a outra parte, proveniente de estorno do valor contábil da conta REFIS, em razão do esgotamento das medidas judiciais contra a exclusão da empresa desse programa, o que teria ocorrido em 2003.

Na resolução, ficou determinado que a Fiscalização, sem prejuízo dos exames e das medidas que entendesse necessárias, tomasse as seguintes providências:

a) empreender as ações necessárias, a fim de que fique esclarecido, nos autos, se os dados que constam nas Fichas, da DIPJ retificadora do ano calendário 2008, juntadas pela Impugnante, foram enviados à RFB e, por um algum motivo, não constam no banco de dados do Órgão.

b) caso se confirmem as alegações da Impugnante:

b1) proceder às alterações necessárias nos sistemas de controle de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL;

b2) informar e quantificar eventuais alterações a serem procedidas no lançamento.

c) com relação à exclusão relativa ao saldo credor da conta 51102.007-Ajuste de Contingência, intimar a Impugnante a:

c1) comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que o tratamento fiscal dado aos lançamentos contábeis (débitos e créditos) realizados ao longo do tempo, culminando com os ajustes feitos na conta 51102.007 Ajuste de Contingência, atendem às hipóteses previstas no artigo 6º, do Decreto Lei 1.598/77, ou em outros atos legais e normativos atinentes à matéria, inclusive no que tange aos parcelamentos especiais (REFIS, PAES, etc.);

c2) elaborar planilhas ou outros tipos de demonstrativos que auxiliem, ou mesmo, complementem as provas documentais, de modo que fique claro que a exclusão realizada no LALUR não trouxe prejuízo à integridade do lucro real no ano calendário 2008.

d) ao término dos procedimentos de diligência, elaborar relatório conclusivo, com os motivos de fato e de direito que justifiquem a manutenção ou eventuais alterações no lançamento, informando, neste caso, os valores a serem excluídos.

e) caso se verifique a necessidade de agravamento da exigência inicial, proceder ao lançamento complementar, nos termos do art. 41, do Decreto 7.574/2011.

f) *cientificar a Impugnante do resultado da diligência, bem como da presente resolução, com abertura do prazo de 30 dias para manifestação, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto 7.574/2011, e posterior remessa dos autos a esta Turma de Julgamento.*

Encerrada a Diligência, a Fiscalização apresenta relatório conclusivo, às fls. 463/472, cabendo destacar o seguinte:

- o Contribuinte foi intimado apresentar os dois arquivos do programa DIPJ, gerados na transmissão da DIPJ Retificadora, e respondeu com a entrega de CD, contendo cópia dos dois arquivos;

- esclarece a Fiscalização que o código de transmissão do recibo, *hashcode*, forma um par de arquivos compatíveis e correspondentes únicos, de modo que qualquer mudança que se faça na declaração, como uma vírgula, o número da declaração é alterado e, com isso, deixa de formar o par com aquele recibo.

- os arquivos apresentados pelo Contribuinte foram submetidos a diversas análises, inclusive pela DITECSRRF⁸a RF (Divisão de Tecnologia da Superintendência da RFB), que concluiu : *“Isto comprova que o recibo apresentado pelo contribuinte com data de recepção 30/07/2010 às 17:31:04 corresponde não à declaração agora apresentada pelo contribuinte quando do procedimento de fiscalização mas à declaração que foi transmitida zerada naquela data e que está recepcionada na nossa base IRPJ”*

Acerca da matéria, a Fiscalização conclui que os dados correspondentes ao recibo da DIPJ retificadora são aqueles que constam no banco de dados da RFB, ou seja, campos preenchidos com zero, e enfatiza o dolo do Contribuinte em suas condutas de enviar diversas declarações falsas, em total divergência com as receitas escrituradas: *Concluimos que o recibo é o transmitido, que não procede a alegação na impugnação do contribuinte, que a DIPJ Retificadora é aquela que ele apresentou em papel com receita "com valor", tendo em vista que o arquivo de declaração "com valor de receita" é um outro arquivo de declaração modificado, não foi processado no sistema da RFB porque "não é o arquivo de declaração transmitido à RFB", pois não se refere ao par compatível e correspondente do arquivo do recibo. Trata-se de um arquivo de declaração modificado, não transmitido à RFB, e inidôneo.*

Concluimos ainda que o contribuinte na DIPJ Retificadora do sistema informatizado da RFB declarou a receita "zerada", em total divergência com a escrituração contábil de receita bruta anual de R\$604.852,87, um dos motivos da aplicação da Multa Qualificada de 150%, pois o contribuinte agiu com dolo, com evidente intuito de sonegação e fraude, apresentou diversas declarações falsas com intenção de eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributos na DIPJ zerada (com receita e tributos zeros), nas DCTFs (de confissão de dívida dos débitos tributários) também zeradas parciais em total divergência com receitas mensais escrituradas não zeradas na contabilidade Livro Diário, registrado no órgão após o início da ação fiscal.

O Contribuinte também foi intimado a comprovar a validade do instrumento particular de compra e venda (fls. 272/274), que tem como vendedor a Fiscalizada e como comprador Nelson Solha, no valor de R\$ 19.000,00, e a esclarecer porque o valor não foi contabilizado;

A Fiscalização conclui que a Impugnante não comprovou a cessão de crédito e que a venda foi feita diretamente entre a Fiscalizada e Nelson Solha, transcreve-se:

Concluimos em síntese que: não constou o nome de Nelson Solha no Instrumento Particular de Cessão de Créditos demonstrado no item 2 acima; Não comprovou o recebimento do lote 29 pelo retro razão da cessionária tendo em vista divergência no recebimento do terreno do Lote 27, lançado no Razão da empresa cessionária, não é do Lote 29, demonstrado no item 3 acima; não comprovou cessão de direitos, como nos outros contratos que tem cessão, demonstrado no item 5 acima; o instrumento particular prova as obrigações convencionais, e presumem-se verdadeiras as declarações constantes, de que a compra e venda foi firmado diretamente com o contribuinte e com o comprador Nelson Solha, que é o Lote 29 da Quadra H, e que o contribuinte recebeu e deu quitação do valor de R\$19.000,00, demonstrado no item 4 acima; é prova de venda e recebimento não contabilizado no contribuinte.

A Impugnante também foi intimada a esclarecer e comprovar porque não foi contabilizado o recebimento das 6 (seis) prestações, 31/36 a 36/36, do cliente Dalinar Vignando, e/ou não foi contabilizado nas contas de Descontos Concedidos o alegado prêmio/desconto de R\$2.187,75 (fls. 287).

Diante da alegação de que a não contabilização das referidas parcelas foi devida à quitação antecipada do contrato, a Fiscalização conclui que: *Verificamos previsão na Clausula Quarta do contrato de Cessão e Transferência de Direitos e Obrigações, nas fls. 149 a 150, de concessão do contribuinte de desconto condicional, condicionado a evento futuro e incerto, que caso houver pontualidade no pagamento de 30 prestações, será dado desconto de cerca de 15% sobre o quantum da dívida, isentando o pagamento das 6 prestações finais.*

Informamos que trata-se de desconto condicional aplicado sobre a receita (constatamos que a receita da prestação não foi declarada nem tributada antes, e nem agora, houve desconto de 100% da prestação receita). Este desconto é diferente do desconto incondicional (este com amparo legal dedutível) concedido diretamente na nota fiscal deduzido sobre a receita.

Diferentemente da alegação do contribuinte que não há efeito a contabilização da receita e em seguida o lançamento do desconto o que traria resultado nulo tanto para efeito contábil quanto tributário, informamos ainda que neste caso, contabilizaria-se a receita e o desconto condicional, mas como o desconto é indedutível por falta de amparo legal o valor do "desconto igual ao valor da receita" é tributável na apuração e adição ao lucro real. No presente caso a receita não foi contabilizada nem contabilizada o desconto condicional, nem adicionado o valor ao lucro real, e portanto não sofreu a tributação devida (...)

Concluimos ainda pela omissão de receita do valor de R\$373,00 em que o contribuinte declarou que: "Realmente, por equívoco, referido valor não foi lançado na contabilidade. ", conforme impugnação na fl. 216.

Finalizando a conclusão, comprovamos a omissão de receita não contabilizada do auto de infração, item b) de Rosa Ferreira/Palmar Vignando não encontramos na contabilidade o recebimento de 02/04/08 no valor de R\$373,00; e de 29/07/08 no valor de R\$2.250,09.

Quanto às questões atinentes à glosa da exclusão no cômputo do lucro real do saldo credor da Conta "51102.007-Ajuste de Contigência", subconta da Conta "51102-Despesas Tributárias", a Impugnante foi, essencialmente, intimada a:

- comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que o tratamento fiscal dado aos lançamentos contábeis (débitos e créditos) realizados ao longo do tempo, culminando com os ajustes feitos na conta 51102.007 Ajuste de Contingência, atendem às hipóteses

previstas no artigo 6o, do Decreto-Lei 1.598/77, ou em outros atos legais e normativos atinentes à matéria, inclusive no que tange aos parcelamentos especiais (REFIS, PAES, etc);

- elaborar planilhas ou outros tipos de demonstrativos que auxiliem, ou mesmo, complementem as provas documentais, de modo que fique claro que a exclusão realizada no LALUR não trouxe prejuízo à integridade do lucro real no ano calendário 2008.

- intimamos o contribuinte, em relação a Ajuste para Contingência efetuado, esclarecer qual tipo de ajuste do RTT foi utilizado (valor presente, valor justo, ...) e a apresentar qual a fundamentação legal específica do ajuste tributário decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pelos arts. 37 e 38 da Lei 11.941/09 foi utilizado.

Informa a Fiscalização que, em resposta aos questionamentos, a Impugnante apresentou, conforme correspondência datada de 23/07/12, apenas o seguinte:

"3 — Apresentamos cópia do Laudo da Auditoria dos Processos Tributários, elaborado pelo escritório Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. E Quiroga Advogados, que serviu de base para os lançamentos contábeis.

4 Apresentamos planilha contendo a composição dos valores, processo a processo, que foram utilizados para os lançamentos contábeis.

Apresentamos o razão da conta contábil 5.1.1.02.0007 e os razões das suas contrapartidas.

Esclarecemos que os Ajustes de Contingências estão mensurados a Valor Presente e provisionados de acordo com as probabilidades de sucesso ou não em suas ações judiciais, indicadas no laudo de auditoria.

Os valores ajustados estão adicionados ou excluídos da apuração do Lucro Real buscando a neutralidade tributária, de acordo com os artigos 15 a 17 da MP 449 de 03/12/2008 e serão mantidos em controle temporário no Lalur."

Relata e conclui a Fiscalização que:

– Dos Lançamentos contábeis dos Ajustes de Contingência:

Na planilha anexa "Demonstrativo dos Lançamentos Contábeis do Ajuste de Contingência", efetuamos resumo dos lançamentos contábeis no Razão, das contas envolvidas no alegado Ajuste, com as conclusões abaixo:

1 Verificamos na conta Passiva de Refis a Pagar que constou de dois grandes valores:

1.a) de valores da conta Passiva de Refis a Pagar acumulada de diversos tributos a Pagar Transferidos 3.638.076,92 para as contas individuais de Tributos a Pagar no Passivo, para as contas de IR Fonte, Irlp, Csl, Creci a Pagar, para ser provisionado os valores dos processos judiciais com chance de êxito Possível e Remota, ou Perda Possível e Provável.

1. b) de valores da conta Passiva de Refis a Pagar acumulada de diversos tributos a Pagar que foi baixada 2.983.583,02, de valores a pagar sem processo judicial, o que

equivale a dizer que foi efetuado um estorno de dívida, uma baixa ou desconto sobre dívidas a pagar.

2. – Verificamos nas contas Passiva de diversos tributos a Pagar: de IR Fonte, Irapj, Csl, Creci a Pagar, que foram provisionados os valores dos processos judiciais com chance de êxito Possível e Remota, ou Perda Possível e Provável, valores constantes e coincidentes com o saldo final da conta.

3 A conta Despesas Tributárias com ajuste de contingência fechou com saldo final credor de (3.663.648,26), o que equivale a dizer que foi efetuado uma baixa ou desconto sobre dívidas a pagar, referente baixas de Refis, Cofins, Inss e Fgts a Pagar de saldo de exercícios anteriores, de valores a pagar sem processo judicial.

4 Não se trata de Ajuste do RTT, pois conforme CPC 25 não se provisiona processos judiciais de passivos contingentes de perdas possível, só os de perda provável.

5 Não se trata de Ajuste do RTT, pois conforme anexo do CPC12, no Passivo as Obrigações legais tributárias do Refis a Pagar e Tributos a Pagar, já estão atualizadas a valor presente, não sendo requerido nenhum ajuste contábil.

6 Trata-se de baixa ou desconto ou perdão sobre dívidas do Refis a Pagar, e de Tributos a Pagar (Cofins, Inss, Fgts a Pagar), obrigações legais tributárias passivas a Pagar no valor de 3.663.648,28 de valores a pagar sem processo judicial.

7 Na apuração do lucro real não há previsão legal para exclusão do valor acima, referente baixa ou desconto ou perdão sobre dívidas obrigações legais tributárias passivas a pagar, de valores a pagar sem processo judicial, nos termos da lei tributária referenciada no item 1.3.2.

1.3.2 Na apuração do lucro real não terão efeitos as alterações introduzidas pela Lei 11.638/07, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Na apuração do lucro tributável prevalece o critério da lei tributária conforme art. 16, 65 inciso X da MP 449/08 com revogação do § 7º do art. 177 da Lei 6.404/76.

1.3.3 A alegada exclusão da conta do Ajuste de Contingências não está controlada na parte B do livro Lalur anexo. Não consta no Patrimônio Líquido a conta "Ajustes de Avaliação Patrimonial.

1.3.4 — Do Ajuste ao Valor Presente do Passivo de Obrigações Tributárias a Pagar, já computada não requer nenhum ajuste contábil, portanto não se trata de alteração do RTT.

(...)

1.3.5 Da Provisão e Passivo Contingente regulamentados pelo CPC25, o contribuinte não procedeu de conformidade com o CPC25 que "prevê provisão contábil só nos casos de perda provável", "BEM AO CONTRÁRIO" do que o contribuinte provisionou /contabilizou os processos tributários com probabilidades de perda provável e também os de perda possível (este sem provisão contábil no CPC25) "portanto não se trata de alteração do RTT, conforme CPC 25."

(...)

1.3.6 Concluimos que Não se trata de alteração do RTT pois conforme anexo do CPC12 no item 1.3.4 Do Ajuste ao Valor Presente do Passivo de Obrigações Tributárias a Pagar, já computado, "não requer nenhum ajuste" contábil, portanto não se trata de alteração do RTT. Bem como no item 1.3.5 Concluimos que o contribuinte não procedeu de conformidade com o CPC25, regulamento da Provisão e Passivo Contingente, que "prevê provisão contábil so nos casos de perda provável", "BEM AO CONTRARIO" do que o contribuinte provisionou /contabilizou os processos tributários com probabilidades de perda 'provável e também de perda possível" ("este sem provisão contábil no CPC25") "portanto não se trata de alteração do RTT, conforme CPC 25".

Concluimos, conforme item 3.1 alíneas 6 e 7, que trata-se de baixa ou desconto ou perdão sobre dívidas do Refis a Pagar, e de Tributos a Pagar (Cofins, Inss, Fgts a Pagar). obrigações legais tributárias passivas a Pagar no valor de 3.663.648,28 de valores a pagar sem processo judicial. Na apuração do lucro real não há previsão legal para exclusão do valor acima, referente baixa ou desconto ou perdão sobre dívidas obrigações legais tributárias passivas a pagar, de valores a pagar sem processo judicial, do saldo de exercícios anteriores, nos termos da lei tributária referenciada no item 1.3.2.

(...)

Às fls. 485/503, a Impugnante apresentou defesa contra o resultado da diligência, onde retoma alegações feitas na inicial, complementando-as em alguns pontos, bem como traz outros argumentos que, em síntese, são os seguintes:

- a Impugnante entregou sua DIPJ zerada, sem a intenção de fraude e pelo simples fato de não ter conseguido, de imediato, fechar o seu balanço de acordo com as novas regras estabelecidas pela atual mudança na legislação.

- em 30/07/2010, entregou DIPJ retificadora, logo bem antes do início da fiscalização, em 03.01.2011, com o intuito de corrigir as informações faltantes na DIPJ original, e, por motivo não identificado, o arquivo que consta nos servidores da Secretaria da Receita Federal não é o mesmo que está arquivado na empresa e que de boa fé foi gravado e enviado ao Auditor Fiscal conforme solicitado;

- a suposta omissão de receita, com base no fato de não constar o nome de Nelson Solha no Instrumento Particular de Cessão de Créditos e Outras Avencas, entre Lix Empreendimentos e Lix Industrial, não procede, pois referido terreno pertencia a João Carlos R. Martins, conforme consta do Instrumento Particular firmado entre as partes, datado de 05/11/2001;

- posteriormente, em 10/10/2002, o terreno voltou à propriedade da Lix Industrial, por força de Instrumento particular de Rescisão de compromisso de compra e venda e por força do Instrumento Particular de Cessão de Créditos e Outras Avencas, entre Lix Empreendimentos e Lix Industrial, e, somente em 15/09/2008, referido terreno foi vendido ao Sr. Nelson Solha, conforme instrumento particular que reapresentamos;

- não procede a afirmação de que não foi comprovado o recebimento, pela Cessionária, Lix Industrial, do Lote 29 N, em face da divergência encontrada na nomenclatura da conta contábil, qual seja, consta no plano de contas contábil "112.06.0217 Nelson Solha Q H L 27", ao invés de "112.06.0217 Nelson Solha O H L 29";

- trata-se de pequeno erro formal de digitação e este fato, por si só, não pode decidir se houve ou não omissão de receita, uma vez que todos os documentos e evidências apresentadas comprovam a contabilização correta do valor, tais como Instrumento Particular e Razão da Cessionária, em que consta a contabilização do contrato com o mesmo nome do comprador, Nelson Solha, mesma data e mesmo valor ;

- o valor de R\$ 2.250,09 refere-se a desconto concedido como "prêmio", ou seja, desconto para quitação do contrato de Rosa Ferreira/Dalmar Vignando em 29/07/2008, e por se tratar de desconto concedido por conta de pontualidade no contrato, não deve ser considerado incondicional;

- por um erro de interpretação da legislação, tal valor não foi oferecido a tributação e deve ser tributado;

- sobre o recebimento, dos mesmos compradores, do valor de R\$ 373,00, em 02/04/08, não encontrado na contabilidade, referido valor não foi, por equívoco, lançado na contabilidade;

- todavia, o valor não é relevante e a falta de seu lançamento na contabilidade não pode por ser considerado ato doloso, devendo ser aplicado o princípio da bagatela;

- está sendo feito o ajuste nos informes contábeis e já foi efetivado o pagamento dos impostos incidentes sobre o valor de R\$ 373,00;

- os lançamentos contábeis de Ajustes de Contingências não significam estorno, desconto de dívida ou baixa e, sim, ajustes resultantes da adequação da escrituração contábil aos princípios e normas internacionais de contabilidade, valores estes que deverão ser ajustados em LALUR a fim de eliminar seus efeitos na apuração da IRPJ e da CSLL, conforme determina a MP n.º 449 de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição RTT e tratou dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos contábeis introduzidos pela Lei 11.638/08;

- como se constata na DIPJ, a Impugnante efetivamente optou pelo regime tributário de transição (RTT);

- em observância ao CPC 25, item 14 ao 16, a empresa registrou suas provisões, levando em conta a probabilidade de êxito em cada ação judicial, de acordo com o Laudo emitido por escritório especializado que contratou para esse fim;

- de acordo com o procedimento aplicado, quanto maior a probabilidade de êxito da empresa menor o valor da provisão.

- nos termos do artigo 16, da MP n.º 449/2008, todos os ajustes efetuados a partir de 01.01.2008 em receitas, despesas ou custos, decorrentes da aplicação dos padrões internacionais de contabilidade, não podem afetar o Lucro Real que deverá ser apurado de acordo com os critérios vigentes em 31.12.2007;

- tudo que foi feito, em termos de ajuste, na contabilidade em 2008, tem de ser expurgado do LALUR;

- nos termos do §1º, do art. 17, da Lei 11.941/2009, os ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT, devem ser adicionados ou excluídos, no cômputo do lucro real, mas não se estabeleceu que fossem controlados na Parte B do LALUR;

- confunde a Fiscalização Provisões Contábeis avaliadas a valor presente, cujos valores devem impactar o resultado do exercício, com Ajustes de Avaliação Patrimonial de bens direitos e obrigações avaliados a valor justo, estes sim deveriam se tivessem ocorridos – ter sido registrados no patrimônio líquido na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial (artigos 182, 183 e 184, da Lei 6.404/76);

- a Lei 11.638/2007 juntamente com as disposições expedidas pela CVM disciplinam as regras contábeis de acordo com os padrões internacionais de contabilidade que são aplicáveis a partir de 01.01.2008, enquanto a Lei 11.941/2009 institui o RTT (Regime Tributário de Transição), que disciplina qual o tratamento tributário deve ser dado aos impactos trazidos pela adequação da contabilidade a estes padrões;

- não se discute que as obrigações da companhia estão contabilizadas a valor presente, no entanto, de acordo com as novas normas contábeis, há que se determinar qual o real impacto econômico que tais obrigações podem trazer;

- como os processos judiciais são carregados de incertezas quanto a data da sua exigência e ao seu real impacto econômico no fluxo de caixa da empresa, o reconhecimento da provisão deve seguir o disposto no CPC 25 (itens 14 e 16);

- confunde a Fiscalização Passivo Contingente que é uma obrigação possível com a probabilidade de êxito das Provisões que são obrigações presentes e demonstra total desconhecimento da diferença entre Provisão e Passivo Contingente (transcreve itens 10 e 12 a 14 do CPC 25);

4- totalmente contrário ao que afirma a Fiscalização, a Impugnante efetuou todas as provisões conforme estabelece o CPC, visto que provisionou valores das contingências tributárias que não se confunde com passivo contingente de acordo com a probabilidade de êxito de cada processo apontada no laudo, obedecendo rigorosamente todos os critérios de reconhecimento de provisão estabelecidos pelo CPC25, quais sejam: (a) obrigação presente (legal ou não formalizada) que resulta de evento passado, pois se trata de processos judiciais tributários e execuções de

dívidas tributárias; (b) É provável que será necessária uma saída de recursos para liquidar a obrigação. Seja através de quitação, acordo ou parcelamento, ao final do

processo essa obrigação deverá ser liquidada; (c) Foi feita uma estimativa confiável do valor da obrigação por escritório especializado e com base nessa análise foi determinado o valor da provisão contábil.

- de fato o Passivo Contingente não deve ser provisionado sua provisão somente ocorre em casos muito específicos pois se trata de uma possível obrigação e sua existência somente será confirmada, ou não, pela ocorrência de eventos futuros incertos sobre os quais a empresa não tem controle;

- este não é o caso das Contingências tributárias, elas já ocorreram e em algum momento terão que ser liquidadas;

- não se confunde obrigação provável, possível e remota com a probabilidade de êxito provável, possível e remota de processo judicial apontada no laudo já apresentado oportunamente;

- são dois conceitos distintos, uma vez que uma obrigação, quanto mais provável for que requeira uma saída de recurso, a provisão deve ser reconhecida, e quando for remota a possibilidade de saída de recurso, nenhuma provisão deve ser reconhecida, já pela metodologia adotada no Laudo da Auditoria dos Processos Tributários, quando um processo tem a classificação chance de êxito remota, significa dizer que é certa a saída de recursos econômicos para liquidar a obrigação, portanto, provisiona-se o processo integralmente, quando a chance de êxito é possível, significa que talvez haverá uma saída de recursos e, portanto, provisiona-se 50%, já quando é apontado no laudo chance de êxito provável, significa que dificilmente haverá uma saída de recursos e portanto nenhuma provisão é registrada;

- a Fiscalização confunde alteração promovida pela aplicação das normas internacionais de contabilidade com tratamento tributário instituído pelo RTT, confunde Provisão com Passivo Contingente, confunde probabilidade de perda com probabilidade de êxito e por fim se refere a legislação que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) como Lei que altera o tratamento contábil a ser observado;

- do exposto, conclui-se que os ajustes efetuados na escrituração contábil não representam "baixa ou desconto ou perdão sobre dívidas e sim de ajustes contábeis necessários para o enquadramento das demonstrações contábeis às normas internacionais de contabilidade, que foram devidamente expurgados da base de cálculo do IRPJ conforme demonstra Planilha anexa e obedecidas todas as normas aplicáveis emitidas pela CVM, órgão reguladores e pela legislação em vigor.

A DRJ/SÃO PAULO I, por meio do Acórdão 16-47.567, de 13/06/2013, decidiu a matéria julgando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

IRPJ. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO INDEVIDA NO CÔMPUTO DO LUCRO REAL

O saldo credor da reversão de obrigações ou provisões decorrente de recuperação de despesas, quando dedutíveis, integram o resultado do período e não devem ser excluídas no cômputo do Lucro Real, de igual modo é incabível a exclusão se a despesa contabilizada, quando da constituição da provisão, não foi adicionada no cômputo do Lucro Real.

CSLL.RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO INDEVIDA NO CÔMPUTO DA BASE DE CÁLCULO

O saldo credor da reversão de obrigações ou provisões decorrente de recuperação de despesas, quando dedutíveis, integram o resultado do período e não devem ser excluídas no cômputo da Base de Cálculo da CSLL, de igual modo é incabível a exclusão se a despesa contabilizada, quando da constituição da provisão, não foi adicionada no cômputo do Lucro Real.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS.

Configura omissão de receita decorrente da atividade empresarial imobiliária não computar no resultado operacional a receita da venda de imóveis.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

O valor da receita omitida é considerado na determinação da base de cálculo das contribuições PIS, COFINS e CSLL.

Processo nº 19515.721777/2011-09
Acórdão n.º **1301-001.560**

S1-C3T1
Fl. 19

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ATIVIDADE ECONÔMICA SIGNIFICATIVA. DECLARAÇÕES PREENCHIDAS COM ZEROS.

Em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e de contribuinte que desenvolveu atividade econômica significativa, no ano calendário, a apresentação de declarações preenchidas com zeros, ou com valores insignificantes, simulando uma situação de empresa inativa, configura hipótese de qualificação da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Extrai-se do relatório que parte dos créditos constituídos decorrem de omissão de receitas da atividade empresarial e, o restante, da glosa da exclusão do saldo credor da conta contábil “51102.007-Ajuste de Contingência” no cômputo do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

No recurso interposto a interessada repete as argumentações iniciais (impugnação), complementando outras com relação à decisão recorrida, as quais passamos a análise dos tópicos conforme apresentados:

- 1) DA NULIDADE CONTIDA QUANTO A AUTUAÇÃO EM RELAÇÃO À ENTREGA DA DIPJ ZERADA ANTE À ENTREGA DE SUA DECLARAÇÃO RETIFICADORA. MULTA QUALIFICADA
- 2) DA EQUIVOCADA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA DEVIDAMENTE CONTABILIZADA.
- 3) GLOSA DA EXCLUSÃO INDEVIDA NO LALUR. DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DOS AJUSTES DE CONTIGÊNCIA E DO AJUSTE AO VALOR PRESENTE DO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS A PAGAR, JÁ COMPUTADO, NÃO REQUER NENHUM AJUSTE CONTÁBIL, PORTANTO NÃO SE TRATA DE ALTERAÇÃO DO RTT.

Com relação a matéria trazida no primeiro tópico “DA NULIDADE CONTIDA QUANTO A AUTUAÇÃO EM RELAÇÃO À ENTREGA DA DIPJ ZERADA ANTE À ENTREGA DE SUA DECLARAÇÃO RETIFICADORA” alega, em suma que:

- “realmente, a primeira declaração foi entregue dentro do prazo estipulado, mas com os valores zerados tendo em vista o não fechamento do balanço da empresa Recorrente em razão da aprovação de Pronunciamentos Técnicos introduzidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábil) e das mudanças contábeis introduzidas através da Lei 11.638/07.

- Em 30/07/2010 entregou Declaração Retificadora da DIPJ, logo bem antes do início da fiscalização em 03.01.2011, com o intuito de corrigir as informações faltantes na DIPJ original, e por motivo não identificado, o arquivo que consta nos servidores da Secretaria da Receita Federal não é o mesmo que se encontra arquivado na empresa”.

Pois bem, importa, neste tópico analisar se de fato houve dolo por parte da ora recorrente em entregar DIPJ zerada ou praticamente zerada, no período fiscalizado, a ponto de qualificar a multa de ofício.

No presente caso em resposta ao resultado da diligência, entende-se que ficou provado que a cópia da DIPJ retificadora que juntou aos autos não corresponde ao recibo de entrega apresentado e que os dados “zerados” que constam do sistema da RFB espelham a DIPJ retificadora efetivamente enviada à RFB. Daí entendeu a autoridade fiscal que assim a contribuinte teria pretendido impedir o conhecimento por parte da RFB da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A ora recorrente afirma que, por motivo não identificado, o arquivo que consta na RFB não é o mesmo que existe na empresa e que, de boa fé, entregou à Fiscalização.

Neste ponto, convém transcrever os seguintes trechos conclusivos da diligência efetuada para este deslinde, do relatório:

“- o Contribuinte foi intimado apresentar os dois arquivos do programa DIPJ, gerados na transmissão da DIPJ Retificadora, e respondeu com a entrega de CD, contendo cópia dos dois arquivos;

- esclarece a Fiscalização que o código de transmissão do recibo, *hashcode*, forma um par de arquivos compatíveis e correspondentes únicos, de modo que qualquer mudança que se faça na declaração, como uma vírgula, o número da declaração é alterado e, com isso, deixa de formar o par com aquele recibo.

- os arquivos apresentados pelo Contribuinte foram submetidos a diversas análises, inclusive pela DITECSRRF8ª RF (Divisão de Tecnologia da Superintendência da RFB), que concluiu : *“Isto comprova que o recibo apresentado pelo contribuinte com data de recepção 30/07/2010 às 17:31:04 corresponde não à declaração agora apresentada pelo contribuinte quando do procedimento de fiscalização mas à declaração que foi transmitida zerada naquela data e que está recepcionada na nossa base IRPJ”*

Acerca da matéria, a Fiscalização conclui que os dados correspondentes ao recibo da DIPJ retificadora são aqueles que constam no banco de dados da RFB, ou seja, campos preenchidos com zero, e enfatiza o dolo do Contribuinte em suas condutas de enviar diversas declarações falsas, em total divergência com as receitas escrituradas: *Concluimos que o recibo é o transmitido, que não procede a alegação na impugnação do contribuinte, que a DIPJ Retificadora é aquela que ele apresentou em papel com receita "com valor", tendo em vista que o arquivo de declaração "com valor de receita" é um outro arquivo de declaração modificado, não foi processado no sistema da RFB porque não é o arquivo de declaração transmitido à RFB, 'pois não se refere ao par compatível e correspondente do arquivo do recibo. Trata-se de um arquivo de declaração modificado, não transmitido à RFB, e inidôneo.*

Concluimos ainda que o contribuinte na DIPJ Retificadora do sistema informatizado da RFB declarou a receita "zerada" em total divergência com a escrituração contábil de receita bruta anual de R\$604.852,87, um dos motivos da aplicação da Multa Qualificada de 150%, pois o contribuinte agiu com dolo, com evidente intuito de sonegação e fraude, apresentou diversas declarações falsas com intenção de eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributos na DIPJ zerada (com receita e tributos zeros), nas DCTFs (de confissão de dívida dos

débitos tributários) também zeradas parciais em total divergência com receitas mensais escrituradas não zeradas na contabilidade Livro Diário, registrado no órgão após o início da ação fiscal.

Neste caso, ante a constatação de que a contribuinte recorrente, sem dúvida, simulou entrega de DIPJ retificadora com valores, na tentativa de encobrir no período em que fiscalizada, a sonegação fiscal comprovada pela apresentação de DIPJ com valores zerados, tendo no período desenvolvido atividade econômica significativa, forçoso, concluir, pela manutenção da qualificação da multa de 150%.

Segundo item, “DA EQUIVOCADA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA DEVIDAMENTE CONTABILIZADA”.

Neste item discute-se a não contabilização da receita de R\$ 19.000,00 importância recebida de Nelson Solha pela venda do Lote H29, conforme instrumento particular de compra e venda.

Aqui, cabe reproduzir os seguintes trechos da decisão recorrida, que adoto como razões de decidir, vejamos:

A impugnante afirma que referido valor encontra-se contabilizado na Lix Industrial e Construções LTDA, CNPJ 57.773.848/0001-70, como decorrência da cessão de crédito realizada em 2002, nos termos do Instrumento Particular de Cessão de Crédito e Outras Avencas, às fls. 276/277. Afirma, ainda, que a divergência encontrada na identificação do imóvel, qual seja, no Razão da cessionária LIX Industrial (CNPJ nº 57.773.848/0001-70), o título da conta faz referência ao Lote QHL27, enquanto que o instrumento particular de compra e venda tem por objeto o Lote H29, deveu-se a erro de digitação e ressalta que o nome, valor e data são coincidentes.

Quanto à ausência do nome Nelson Solha no anexo que relaciona os devedores e correspondentes créditos cedidos à LIX Industrial (CNPJ nº 57.773.848/0001-70), a Impugnante justifica que o lote consta do anexo e, à época (2002), pertencia à João Carlos R. Martins. Referido lote teria retornado à propriedade da LIX Industrial, por força de Instrumento Particular de Rescisão de Compromisso de Compra e Venda e também do Instrumento Particular de Cessão de Crédito e Outras Avencas, e, somente em 15/09/2008, foi vendido à Nelson Solha.

Não assiste razão à Impugnante visto que, independentemente da contabilização do valor de R\$ 19.000,00 no Razão da Cessionária ou de se aceitar o suposto erro de digitação, fato é que a cessão de crédito realizada pela Impugnante, ainda que seja anterior à venda do Lote H29, não tem o condão de afastar da Impugnante a tributação da receita obtida com a venda do referido imóvel à Nelson Solha.

Note-se que a cessão de crédito foi feita, segundo a Impugnante, com o intuito de saldar a dívida que tinha com a LIX industrial, assim, embora a Cessionária tenha se tornado credora das importâncias devidas pelos compradores dos imóveis relacionados no instrumento de cessão de crédito, tal fato, por si só, não dá à LIX Industrial direito de propriedade sobre os referidos imóveis.

Ressalte-se que a Impugnante não junta à impugnação o contrato de compra e venda firmado com João Carlos R. Martins, tampouco o instrumento de rescisão contratual, por outro lado, no Instrumento Particular de Cessão de Crédito e Outras Avencas (fls. 276/277), há cláusula expressa (quinta) determinando que a Cedente (Impugnante) se responsabiliza pela existência do crédito, mas não pela solvência dos devedores.

Dessa forma, a alegação de que, com a rescisão do contrato de compromisso de compra e venda, firmado entre a Impugnante e João Carlos R. Martins, o Lote H29 teria retornado à propriedade da LIX Industrial, não encontra fundamento fático/legal nos autos, tanto é assim que no Instrumento Particular de Compra e Venda de Imóvel e Outras Avencas, datado de 15/09/2008, quem figura como vendedor e acusa o recebimento do preço estipulado de R\$ 19.000,00, dando plena, geral e irrevogável quitação, é a Impugnante e não a LIX Industrial, como quer fazer crer a Impugnante.

Conclui-se, portanto, que, no tocante à receita de R\$ 19.000,00, decorrente da venda do Lote H29 a Nelson Solha, procede a exigência fiscal.

Sem reparos ao quanto decidido em primeiro grau por absoluta falta de comprovação ao alegado.

Por fim, com relação ao terceiro item “GLOSA DA EXCLUSÃO INDEVIDA NO LALUR. DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DOS AJUSTES DE CONTIGÊNCIA E DO AJUSTE AO VALOR PRESENTE DO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS A PAGAR, JÁ COMPUTADO, NÃO REQUER NENHUM AJUSTE CONTÁBIL, PORTANTO NÃO SE TRATA DE ALTERAÇÃO DO RTT”

Trata-se de glosa da exclusão no montante de R\$ 3.663.648,26, correspondente ao saldo credor da conta Ajuste de Contingência, subconta da conta 51102/Despesas Tributárias.

Alega a recorrente que tais ajustes decorreram de ampla revisão em suas dívidas tributárias, com vistas a adequar sua contabilidade às normas internacionais, nos moldes preconizados pela Lei 6.404/76, com as alterações promovidas pela Lei 11.638, de 2008. Diz, mais, a exclusão no LALUR teria como fundamento a MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição RTT e tratou dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos contábeis introduzidos pela Lei 11.638/08.

Extrai-se, por pertinente, os seguintes trechos do voto recorrido:

5.15. Depreende-se dos autos e principalmente dos lançamentos contábeis registrados nas folhas do Livro Razão que a revisão das dívidas tributárias importou, mediante a constituição da conta Ajustes de Contingências (conta de resultado), a redução dos tributos que constavam da conta REFIS, bem como de outras provisões tributárias anteriormente constituídas (COFINS, INSS e FGTS). A dívida remanescente, de conformidade com o método aplicado pela Impugnante, foi distribuída por contas de tributos a pagar, segundo suas espécies, bem como pela manutenção dos valores considerados devidos nas contas de provisões já existentes.

5.16. A análise dos lançamentos contábeis registrados na conta Ajustes de Contingência e suas contrapartidas demonstra que o ganho contabilizado pela Impugnante, no valor de R\$ 3.663.648,26, é composto por R\$ 680.110,24, a título da redução das provisões já existentes (COFINS, INSS e FGTS) e R\$ 2.983.538,02, decorrente da redução dos valores que se encontravam registrados na conta REFIS.

5.17. O valor de R\$ 3.663.648,26 (saldo credor da Conta Ajustes de Contingências) foi transferido para a conta do Resultado do Exercício, e excluído no **cômputo do lucro real**, no LALUR. Referida exclusão foi glosada pela Fiscalização.

5.18. De acordo com a Impugnante, os processos em “pendência” foram as chances de êxito (provável, possível e remota). O relatório emitido pela empresa contratada, às fls. 326, define as chances de êxito (...).

5.20. A Impugnante, no curso do procedimento de diligência, apresentou, às fls. 321 (item 4) e 332, “*planilha contendo a composição dos valores, processo a processo, que foram utilizados para os lançamentos contábeis*”, onde se verifica que a redução de R\$ 3.663.648,26 não condiz com o montante que se poderia esperar, levando-se em conta o procedimento por ela adotado.

5.21. Somando-se apenas os valores com chances de êxito “possível”, que já se encontram reduzidos pela metade (50%), obtém-se o montante, de R\$ 1.013.610,73, passível de ser reduzido da dívida tributária.

5.22. Referida planilha não traz processos de êxito provável que, dentro da mesma técnica, poderiam ter seus valores integralmente reduzidos da dívida.

5.23. Todavia, constam, no relatório elaborado pela empresa contratada (fl. 74), dois processos de contribuições previdenciárias (INSS), classificados como de êxito provável, que, juntos, somam R\$ 160.297,31, atualizados em 31/07/2009. Tomando por base as atualizações feitas pela Impugnante em outros processos, referido valor representaria, em 31/12/2008, algo em torno de R\$ 151.250,00.

5.24. Como se vê, de acordo com a metodologia aplicada pela Impugnante e documentos por ela apresentados, não caberia redução maior do que R\$ 1.164.860,73 (1.013.610,73 + 151.250,00). Há, portanto, uma redução da dívida, em torno de R\$ 2.498.787,53 (3.663.648,26 – 1.164.860,53), que foi contabilizada como ganho na conta Ajustes de Contingências e excluída no LALUR, sem que ela apresentasse qualquer justificativa.

5.25. Feitas essas considerações, passa-se a comentar outras questões que infirmam a alegação da Impugnante de que a análise de natureza econômica, realizada em suas dívidas tributárias, não produziu reflexos tributários, sendo esta a razão da exclusão feita no livro LALUR.

5.26. Primeiramente, deve-se considerar que a função econômica é uma das razões de existir da contabilidade e ela se torna evidente quando se apura o resultado do período. Por sua vez, as normas de incidência do IRPJ e da CSLL têm estreita ligação com as regras contábeis já que prescrevem como base de cálculo (aspecto quantitativo), o lucro líquido do período, apurado segundo a legislação comercial e ajustado pelas adições, exclusões e compensações.

5.27. Dessa forma, seja com base nas regras vigentes em 2007, seja com as alterações produzidas pela Lei 11.638/08, quando há discrepância entre o resultado contábil e a norma de incidência tributária, há que se proceder aos ajustes necessários de modo a se apurar com precisão o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL. E foi com base nessa necessidade que a Lei 11.941/2009 instituiu o RTT, com vigência até que fossem editadas normas tributárias específicas que disciplinassem os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, introduzidos pela Lei 11.638/08 e pela própria Lei 11.941/2009.

5.28. Portanto, para os que optaram pelo RTT, no ano calendário 2008, as alterações que implicaram modificação nos critérios de reconhecimento de receitas custos e despesas devem ser desconsideradas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme determina o artigo 16, da Lei 11.941/2009, abaixo transcrito:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que

modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

5.29. No caso dos autos, pelo fato de estarem envolvidas despesas de natureza tributária, que, para fins de apuração do lucro real, podem ser dedutíveis, segundo o regime de competência, ou indedutíveis (IRPJ e CSLL), ou ainda, temporariamente indedutíveis, como ocorre nos casos de tributos com suas exigibilidades suspensas, visou-se, por meio da Resolução 222/2012, converter o julgamento em diligência, para que a Impugnante fosse intimada a comprovar que a exclusão no LALUR, não trouxe prejuízo para a integridade do lucro real, do ano calendário 2008, apurado de acordo com as normas vigentes em 2007.

5.30. Abaixo transcreve-se o artigo 344, do RIR/99, bem como o procedimento prescrito para os tributos com suas exigibilidades suspensas, nos termos da resposta à Pergunta 023, do programa da DIPJ, do ano calendário 2008:

*Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, **segundo o regime de competência** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).*

*§ 1º O disposto neste 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 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).*

*023 - O Imposto ou contribuição que o contribuinte esteja **discutindo judicialmente** poderá ser considerado como despesa dedutível na determinação do lucro real?*

*Não. Neste caso, os tributos provisionados devem ser escriturados na parte A do Lalur, **como adição ao lucro líquido** para fins de apuração do lucro real, sendo **controlados na parte B** do mesmo livro **até que ocorra o desfecho da ação**.*

Sendo o resultado da ação:

*a) **desfavorável ao contribuinte**, implicará a conversão do depósito judicial porventura existente em renda da União, possibilitando o reconhecimento da dedutibilidade do tributo e contribuição, com a baixa do valor escriturado na parte B do Lalur, e a sua exclusão na parte A no período de apuração correspondente;*

b) favorável ao contribuinte, resultará no levantamento de eventuais depósitos judiciais existentes, ocorrendo então a reversão para o resultado ou patrimônio líquido dos valores da provisão, bem como a baixa na parte B do Lalur, dos valores ali controlados, e a sua exclusão na parte A no período de apuração correspondente.

Nota: As despesas relativas ao IRPJ e à CSLL não são dedutíveis das bases de cálculo desses mesmos tributos.

5.31. A Impugnante não controla as alegadas diferenças temporárias na Parte B do LALUR, fato que foi observado pela Fiscalização e confirmado pela própria Impugnante, que, na defesa contra o resultado da diligência, afirma:

Conforme § 1º do art. 17 da Lei 11941/2009, abaixo transcrito, os ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT, permanece a obrigação de adição ou exclusão dos referidos ajustes, mas não estabelece que esses valores devem ser controlados na parte b do Lalur. Além de em nenhum momento o contribuinte se eximir de tais adições quando forem exigidas.

5.32. Note-se que a demonstração do tratamento contábil e fiscal dado ao longo do tempo, ou seja, desde a constituição das provisões até a reversão das mesmas, também teria importância para que se avaliasse as conseqüências tributárias de eventual erro que a Impugnante tenha cometido em seu desfavor.

5.33. Todavia, ao se defender do resultado da diligência, a Impugnante preferiu discutir matéria de direito, não trazendo aos autos os elementos fáticos de sua escrita comercial e fiscal que seriam necessários para comprovar a licitude da exclusão feita no LALUR.

5.34. Em se tratando de reversão de provisões, a tributação no período depende do tratamento fiscal que foi dado à despesa de provisão, quando esta foi constituída.

Dispõe o artigo 392, II, do RIR/99:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I (...)

II as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III (...)

5.35. Assim, se a Impugnante constitui provisão de tributos dedutíveis ou deixa de adicionar, no cômputo do Lucro Real, a despesa de provisão de tributos indedutíveis, não há dúvida de que, nos dois casos, há a produção de efeitos sobre o Lucro Real, de modo que, ao reconhecer, em período posterior, ganhos decorrentes da recuperação dessas despesas, devem eles ser computados no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL.

5.36. Por se tratar de regra geral de ajustes ao lucro Líquido e, portanto, aplicável ao caso em questão, transcreve-se, abaixo, parte do artigo 6º, do Decreto Lei 1.598/77:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

...

*§ 2º Na determinação do lucro real **serão adicionados** ao lucro líquido do exercício:*

*a) os custos, **despesas**, encargos, perdas, **provisões**, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, **não sejam dedutíveis na determinação do lucro real**;*

*§ 3º Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos** do lucro líquido do exercício:*

*a) os valores cuja **dedução seja autorizada pela legislação tributária** e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;*

*b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer **outros valores incluídos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação tributária, **não sejam computados no lucro real**;*

5.37. Ressalte-se que, além de a Impugnante não dar informações sobre o tratamento contábil e fiscal dado às provisões e de não controlar as alegadas diferenças temporárias na Parte B do LALUR, ela não revela a situação em que se encontravam os processos, no ano calendário de 2008, ou seja, não traz elementos a respeito da exigibilidade e da definitividade das decisões neles exaradas.

5.38. Considerando que a maior parte do montante utilizado para reduzir a dívida tributária refere-se à conta REFIS, ou seja, são processos que, em tese, não estariam sendo discutidos administrativa ou judicialmente, permite-se presumir que não seria cabível avaliá-los com base em chances de êxito.

5.39. Finalizando o assunto, conclui-se que a Impugnante, independentemente, da questão da validade dos procedimentos contábeis que adotou e que visaram à adequação de sua realidade econômica aos padrões internacionais de contabilidade, não trouxe elementos fáticos suficientes para comprovar, para efeitos tributários, a licitude da exclusão do valor correspondente ao saldo credor da Conta Ajustes de Contingências no cômputo do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, devendo ser mantida a glosa feita pela Fiscalização.

Como descrito acima, resta perfeitamente claro que é descabida a afirmação da recorrente de que procedeu justamente nos exatos termos do que determina o art. 16 da MP 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941, de 2009, que instituiu o RTT e tratou dos ajustes tributários decorrentes de novos métodos contábeis introduzidos pela Lei 11.638, de 2008, (**“não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT”**). Ou seja, todos os ajustes efetuados a partir de 01/01/2008 em receitas, despesas ou custos, decorrentes da aplicação dos padrões internacionais de contabilidade, não podem afetar o Lucro Real que deverá ser apurado de acordo com os critérios vigentes em 31/12/2007.

Afirma que *“tudo que foi feito na contabilidade em 2008 em termos de ajustes, tem que ser expurgados do LALUR , que é justamente o que fez a recorrente”*.

Com todo respeito à sua afirmação, entendo que, no caso, não lhe cabe razão.

A glosa das referidas exclusões pela autoridade fiscal é totalmente procedente. A uma porque conforme acima demonstrado pela metodologia aplicada pela ora recorrente e documentos por ela apresentados, não caberia redução maior do que R\$ 1.164.860,73 (1.013.610,73 + 151.250,00). Há, portanto, uma redução da dívida, em torno de R\$ 2.498.787,53 (3.663.648,26 – 1.164.860,53), que foi contabilizada como ganho na conta Ajustes de Contingências e excluída no LALUR, sem que ela apresentasse qualquer justificativa. A duas, constata-se que mesmo após diligência efetuada para tal fim, a recorrente não justifica e nem faz prova de que as exclusões do LALUR, de fato, não traz prejuízo na apuração do Lucro real do ano de 2008, o qual, sem dúvida, como acima descrito, deve ser apurado de acordo com as normas, métodos e critérios contábeis vigentes em 2007 (comando da Lei 11.941/2009, art. 16). E, nessa ordem, as normas vigentes em 2007 determina, por exemplo, que os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do Lucro Real, segundo regime de competência, contudo, não se aplica àqueles (tributos e contribuições) cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 41 da Lei 8.981, de 1995).

Diante do exposto, aqui, também, não faço reparos ao quanto decidido pela autoridade julgadora de primeira instância.

Destarte, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator