



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

**Processo n°** 10120.720245/2014-58  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.042 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPJ - POSTERGAÇÃO DE DESPESAS  
**Recorrentes** CIPA - INDUSTRIAL DE PRODUTOS ALIMENTARES LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PRELIMINARES. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistindo prova de prejuízo ao direito de defesa e comprovados os motivos que levaram à autuação fiscal, rejeitam-se as preliminares suscitadas.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. PROCEDÊNCIA.

Comprovado que as despesas reconhecidas pela empresa não se referiam integralmente ao exercício de 2009, mantém-se a glosa das mesmas.

LANÇAMENTOS DE REVERSÃO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO NÃO RECONHECIDA POR IMPOSSIBILIDADE DE VALORES.

A argumentação de que os lançamentos referiam-se a reversão de créditos e não ao reconhecimento de despesas desfaz-se pela inexistência de equivalência entre os valores de atualização dos créditos e débito envolvidos em processo de compensação.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. PROCEDÊNCIA.

A glosa das despesas reporta-se à apuração do lucro líquido. Mantida a glosa os reflexos da mesma na apuração da CSLL devida devem ser mantidos.

RECURSO DE OFÍCIO. APROPRIAÇÃO DE MULTA E JUROS DEVIDOS EM 2009. EXCLUSÃO DO LANÇAMENTO QUE SE COMPROVOU DE REVERSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Nega-se provimento ao recurso de ofício quando comprovado que os fatos e argumentos apresentados pela Delegacia de Julgamento se coadunam com a realidade dos fatos comprovados no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONÇALVES - Presidente.

(assinado digitalmente)

ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. O Conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

## **Relatório**

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados contra o contribuinte relativo à postergação de despesas que foram reconhecidas no exercício de 2009 e que deveriam ter sido reconhecidas em exercícios anteriores.

Conforme indicado pela fiscalização as despesas reconhecidas pela empresa decorreriam de processos de compensação que estariam em discussão administrativa e/ou judicial e que, quando da adesão da empresa ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009 foram integralmente reconhecidos.

A fiscalização entendeu por indevido este reconhecimento de despesas em exercício posterior ao dos débitos e sua confissão em DCTF por alegar que mesmos sendo objeto de processos de compensação, como os débitos estavam compensados em DCTF deveriam ter sido reconhecidos como despesas imediatamente. Vejamos os excertos do Termo de Verificação Fiscal.

## **VI.1 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL PELA INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA**

Em consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil verifica-se que os débitos constantes dos processos mencionados nos históricos dos lançamentos mencionados, com exceção do processo de multa isolada, são todos anteriores ao ano-calendário 2008 e foram devidamente confessados em Declaração de Contribuições e Tributos Federais(DCTF) em seu período correto de apropriação(fl.s.201 a 301), portanto, houve inobservância do regime de competência na apropriação das despesas com encargos, juros e multas dos débitos em questão. A princípio, tal inobservância somente seria objeto de lançamento de ofício se desse procedimento resultasse postergação do pagamento do imposto para o período de

apuração posterior ao que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, nos termos do Art. 273 do RIR/99.

A afirmação do contribuinte, conforme resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 001, que os processos estavam em discussão, seja na esfera administrativa ou judicial, não se confirma, pois, conforme já mencionado, a discussão recaia sobre os créditos a serem utilizados para compensar débitos existentes e confessados pelo contribuinte, conforme DCTF transmitidas pelo contribuinte.

Registre-se, no entanto, que caso existam despesas que não foram escrituradas pelo contribuinte no período de apuração a que correspondiam, não podem ser escrituradas em qualquer período de apuração futuro. Há que se observar, primeiramente, o prazo decadencial.

Salienta-se que o Art. 168 do Código Tributário Nacional(CTN) estabelece o prazo de cinco anos para o contribuinte para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior.

Como regra, os fatos contábeis devem ser contabilizados nos exercícios em que ocorrerem. A razão é simples: a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos da sua competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período. Eventuais ajustes de exercícios anteriores se consistirem em exclusões de despesas dedutíveis deveriam ser efetuadas no período de apuração a que se referem tais despesas. Assim, impossível a alteração da base de cálculo dos tributos em períodos já decaídos, mesmo que seja para apurar maior prejuízo fiscal. O transcurso do prazo decadencial se, por um lado, impede o fisco de efetuar lançamento para alterar a base de cálculo apurada, por outro, também impede o contribuinte de promover modificações que implicariam reduzir essa mesma base de cálculo, mesmo para apurar prejuízos fiscais. Nas relações jurídicas, principalmente, nas de caráter obrigacional, os prazos para extinção de direito decorrem do princípio da segurança jurídica e, assim, o prazo estabelecido pela legislação, no caso, para o direito de constituir o crédito tributário, deve ser

o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação dos dados que fez inserir em suas declarações apresentadas ao fisco. Em que pese o contribuinte tenha efetuado todos os ajustes em 2009, tais ajustes são de anos anteriores e assim tem que ser considerados. A decadência faz extinguir um direito por ele não ter sido exercido no prazo de lei.

Não haveria segurança jurídica – justamente o fito do instituto da decadência – se ao contribuinte fosse possibilitado, sem registro na escrita fiscal, “estocar”, guardar para si exclusões da base de cálculo dos tributos pelo tempo que lhe aprouvesse, utilizando quando lhe fosse mais conveniente.

Como se percebe do TVF a fiscalização entendeu que em sendo objeto de processos de compensação os débitos não poderiam deixar de ser reconhecidos à época de apresentação das DCTF, vez que esta seria a data correta de reconhecimento. Mais ainda, alega que como existe norma legal do art. 168, do CTN estabelecendo prazo de cinco anos para o exercício do direito de restituição, o contribuinte somente poderia fazer o reconhecimento de débitos dentro deste prazo.

Cientificado da autuação o contribuinte apresentou Impugnação de fls. 489 em diante.

Foi determinada a realização de diligência com vistas a apresentar os seguintes esclarecimentos:

*1. Aponte a natureza (se correspondente ao valor principal do tributo e/ou dos acréscimos relativos aos encargos, à multa de mora e aos juros de mora), o valor individual e os períodos de apuração das despesas sobre as quais pesou a acusação de inobservância do regime de competência com implicação de redução indevida do Lucro Real, cujos totais correspondam àqueles apurados na exigência formalizada, em cada período de apuração, vinculados aos processos n.ºs 10120.006599/2001-71, 10120.007153/2006-79, 10120.005445/99-69, 10120.006290/2006-96, 10120.003957/2002-75, 10120.006570/2002-71 e 10120.006571/2002-15;*

2. Indique, em cada processo citado no item anterior, quais as Declarações de Compensação a eles vinculadas diretamente e quais as Declarações de Compensação vinculadas a outros processos administrativos que sejam deles dependentes, mencionando o número do processo administrativo dependente, a data do protocolo/transmissão das Declarações de Compensação, a origem e o valor do crédito utilizado, os períodos e os valores individuais dos débitos compensados com a discriminação da parcela dos débitos extinta pela compensação e da parcela remanescente em aberto que foi levada ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009 e sobre a qual pesou a acusação de **inobservância do regime de competência** com implicação de redução indevida do Lucro Real; bem como indique quais os débitos compensados nos processos citados que foram declarados nas respectivas DCTF discriminando os créditos a eles vinculados pela contribuinte nas referidas DCTF (compensação e/ou suspensão);

3. Elabore relatório circunstanciado e fundamentado acerca do quanto solicitado nos itens acima, com ciência à interessada, facultando-lhe o direito de, em querendo, aditar a impugnação, no prazo legal de 30 (trinta) dias, com posterior retorno para julgamento.

Analisando a impugnação apresentada, juntamente com as informações da diligência requerida a DRJ/RPO emitiu a seguinte decisão:

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

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados com observância dos requisitos do art. 142 do CTN, bem como do disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal, permitindo ao contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada e consistente.

**REGIME DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL.**

Na apuração do IRPJ pelo Regime do Lucro Real, as despesas dedutíveis devem compor o lucro fiscal segundo o regime de competência, ou seja, no período de apuração em que foram incorridas. No caso concreto, despesas incorridas antes do ano calendário 2009 não poderiam ser computadas no lucro real apurado ao final de 2009.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Para bem situar a decisão da DRJ no que foi favorável ao contribuinte, o referido colegiado entendeu que deveriam ser excluídos do lançamento os valores reativos às multas de mora por alegar que, em relação aos débitos que foram compensados antes de seu vencimento não havia a incidência de multa de mora que fosse devida antes de 2009, e que tal multa só seria devida e reconhecível em 2009;

Foi também realizado o recálculo do valor devido com a utilização dos resultados apurados na DIPJ o que provocou uma sensível redução dos valores do IRPJ e CSLL devidos, dos quais a própria DRJ já recorreu de ofício.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1529 em diante, no qual apresentou as seguintes alegações:

- Volta a alegar que os lançamentos realizados prenderam-se à reversão de créditos utilizados pela empresa e não de reconhecimento de despesas;

- Nulidade por ausência de motivação da autuação e cerceamento do direito de defesa.

- Por fim, considerando o recorrente as premissas da fiscalização, entende que a dedutibilidade das despesas somente ocorreria no momento que o contribuinte confesse de forma irrevogável e irretratável a existência dos débitos. Tal fato possibilitaria a dedutibilidade das despesas em 2009;

- Que os juros de mora e multas são dedutíveis em 2009 com a inclusão dos débitos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009;

- Inexistência de determinação legal para a adição das despesas atinentes à suposta inobservância do regime de competência à base de cálculo da CSLL.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, por isso deles tomamos conhecimento.

PRELIMINAR

### **Nulidade por ausência de motivação da autuação e cerceamento do direito de defesa.**

Em suas alegações o recorrente alega que no termo de verificação fiscal a fiscalização apresenta por diversas vezes a alegação de que as glosas são realizadas por inobservância do regime de competência, no entanto não apresentou as justificativas para informar de quando se referiam estas despesas. Alega que foi necessário uma diligência para que fossem melhor esclarecidos a que períodos de apuração se referiam os débitos e que tal fato dificultou o direito de defesa da empresa, causando a pretendida nulidade.

A nulidade aventada nos parece apenas superficial. A alegação da fiscalização é a de que os débitos foram escriturados com inobservância do regime de competência, assim, a alegação é de que estas despesas não se referiam a despesas do ano de 2009 e, assim, não poderiam ter sido escrituradas.

Num recente debate numa das últimas sessões desta câmara, houve discussão semelhante na qual o ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes apresentou uma analogia bastante simples: Para manter uma afirmação de que um determinado bicho não seria, por exemplo, um coelho, não seria necessário que eu informe qual é o bicho especificamente.

É o mesmo que ora se apresenta. Os débitos objeto de glosa foram escriturados pela empresa em 2009 e esta, claramente sabe quais são estes débitos. Contra a acusação da fiscalização de que estes débitos não são despesas relativas ao ano de 2009, basta à empresa provar o contrário, ou seja, que os lançamentos se referem a despesas que tinham de ser escrituradas em 2009.

Não nos parece haver nulidade em relação ao fato de o fiscal não ter indicado especificamente a que períodos deveriam se referir estes débitos, posto que a única prova que o recorrente tem a construir se baseia na demonstração do fundamento jurídico de seus próprios registros contábeis.

Assim, rejeito preliminar suscitada.

**- Volta a alegar que os lançamentos realizados prenderam-se à reversão de créditos utilizados pela empresa e não de reconhecimento de despesas;**

**- Por fim, considerando o recorrente as premissas da fiscalização, entende que a dedutibilidade das despesas somente ocorreria no momento que o contribuinte confesse de forma irrevogável e irretroatável a existência dos débitos. Tal fato possibilitaria a dedutibilidade das despesas em 2009;**

**- Que os juros de mora e multas são dedutíveis em 2009 com a inclusão dos débitos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009;**

Com relação a estas alegações, verificando-se que todas, em verdade, fazem parte da análise do mérito da demanda, iremos analisá-las em conjunto para que seja melhor apresentado nosso posicionamento.

Origem dos lançamentos realizados =>

Na realização da fiscalização o responsável acostou os documentos relativos às DCTFs e processos de compensação nos quais os débitos objeto de escrituração foram confessado à Receita Federal.

Intimando a empresa a informar os motivos do lançamento das referidas despesas, foram apresentadas as seguintes informações:

Os montantes escriturados nas contas “21201022 – Contingência a pagar” e “33904001 – Desp. Contingência” referem-se a processos tributários que vinham sendo objeto de discussão pela empresa nas esferas administrativa e judicial. ✓

No momento em que foi noticiada a anistia que veio a ser instituída pela Lei nº 11.941/09, a CIPA decidiu pagar os débitos atinentes a tais processos, diante dos expressivos descontos incidentes sobre os juros e multas oferecidos pela legislação.

Tendo tomado a decisão de pagamento, a empresa registrou o passivo tributário e de fato veio a incluir os débitos correspondentes na anistia.

A CIPA está elaborando demonstrativo detalhado da formação de tais valores, por trimestre e ano-calendário, para o que requer prazo adicional de 15 (quinze) dias.

De qualquer forma, a empresa informa que utilizou a Taxa Selic para fins de atualização dos valores, bem como que estes não foram adicionados no Lalur.

Quando da elaboração do auto de infração assim se manifestou a fiscalização a respeito do caso:

A afirmação do contribuinte, conforme resposta ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 001, que os processos estavam em discussão, seja na esfera administrativa ou judicial, não se confirma, pois, conforme já mencionado, a discussão recaia sobre os créditos a serem utilizados para compensar débitos existentes e confessados pelo contribuinte, conforme DCTF transmitidas pelo contribuinte.



Como regra, os fatos contábeis devem ser contabilizados nos exercícios em que ocorrerem. A razão é simples: a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos da sua competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período. Eventuais ajustes de exercícios anteriores se consistirem em exclusões de despesas dedutíveis deveriam ser efetuadas no período de apuração a que se referem tais despesas. Assim, impossível a alteração da base de cálculo dos tributos em períodos já decaídos, mesmo que seja para apurar maior prejuízo fiscal. O transcurso do prazo decadencial se, por um lado, impede o fisco de efetuar lançamento para alterar a base de cálculo apurada, por outro, também impede o contribuinte de promover modificações que implicariam reduzir essa mesma base de cálculo, mesmo para apurar prejuízos fiscais. Nas relações jurídicas, principalmente, nas de caráter obrigacional, os prazos para extinção de direito decorrem do princípio da segurança jurídica e, assim, o prazo estabelecido pela legislação, no caso, para o direito de constituir o crédito tributário, deve ser o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação dos dados que fez inserir em suas declarações apresentadas ao fisco. Em que pese o contribuinte tenha efetuado todos os ajustes em 2009, tais ajustes são de anos anteriores e assim tem que ser considerados. A decadência faz extinguir um direito por ele não ter sido exercido no prazo de lei.

Em sua impugnação o contribuinte apresenta alegação de que a escrituração realizada tratou não do reconhecimento de despesas mas sim da reversão dos créditos que haviam antes sido escriturados e tributados como receitas. Informa que realizou tal reversão em razão da adesão da empresa ao REFIS instituído pela Lei nº 11.941/2009.

Embora não haja norma legal que discipline o tema, a Administração Fiscal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 25/03, reconhece a inexigibilidade do registro das receitas fruto de tributo a recuperar sem que se conheça o valor respectivo. Segundo o ato infralegal, o indébito é tributável, pelo regime de competência, desde o trânsito em julgado se a decisão definir o valor a ser restituído. Caso contrário, ele passa a ser tributável na data do trânsito da sentença que julgar os embargos à execução ou na data de expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução<sup>19</sup>.

Da diligência determinada pela DRJ, é salutar apresentar os seguintes excertos:

*Neste ponto é importante salientar que o contribuinte em momento nenhum informou, na fase de fiscalização, que os valores registrados em sua contabilidade seria fruto de ajuste em sua contabilidade, pelo contrário, intimado e reintimado a esclarecer a formações dos valores escriturados, o*

*mesmo apenas informou que seria débitos que seriam incluídos no parcelamento e que a correção efetuada seria pela taxa Selic.*

*O contribuinte poderia ter apresentado os livros diários devidamente registrados da época em que escriturou tal receita para sanar o questionamento, que não o fez. Outro ponto importante a frisar é que todos os documentos apresentados pelo contribuinte foram analisados por esta Fiscalização.*

*Em várias passagens de sua impugnação, o contribuinte, para justificar os valores lançados em sua contabilidade, informa que os créditos foram atualizados e sofreram acréscimo de multa de mora, o que é estranho, pois a princípio multa de mora se aplica sobre débito não pago e não sobre valores de ajuste de sua contabilidade.*

*Por exemplo, ao justificar o processo 10120.006.599/2001-71, o contribuinte apresentou a planilha de folha 561, em seu título, o contribuinte se refere a “Composição débito em contingências em 31/03/2009”, o que é no mínimo estranho, pois o contribuinte afirma que “relaciona os valores de crédito utilizados para compensação)*

*Portanto, partindo do afirmado pelo contribuinte e o escriturado em sua contabilidade, esta fiscalização consultou os processos listados na contabilidade do contribuinte, onde foi constatado que os débitos lá alocados seriam de período variando de 1996 a 2008.*

*Da análise das alegações apresentadas, conclui-se que o contribuinte não comprovou efetivamente a tributação do deságio pela compra de crédito de terceiro, bem como se os débitos dos tributos listados na planilha de folhas 561 e 866, não foram utilizados como despesas na época para dedução da base de cálculo para apuração do Imposto de Renda/CSLL Devido, pois caso o foram, o contribuinte estaria se utilizando das despesas citadas por duas vezes, a primeira, na competência correta do tributo, a segunda em 2009, quando o mesmo lançou a despesas, ao entrar no parcelamento especial. É forçoso salientar que tais débitos se encontravam declarados para a Receita Federal, seja através de DCTF, seja através de pedido de compensação (fls. 1204 a 1216).*

*Outro ponto a observar, que o crédito por ventura adquirido e não aceito para compensação de crédito, não se trata de despesa usual de uma indústria, inclusive suas correções.*

Verificamos que a DRJ realizou todo um minucioso trabalho onde identificou o total descompasso entre o que o contribuinte informou nas intimações realizadas durante a ação fiscal e os argumentos aduzidos na sua impugnação. Vejam-se os excertos da decisão da DRJ.

*Todavia, ao justificar os procedimentos realizados em virtude do parcelamento previsto pela Lei nº 11.941, de 2009, as justificativas fornecidas pela interessada perdem sua clareza e tornam-se inclusive contraditórias, uma vez que explicações fornecidas durante a ação fiscal são totalmente rechaçadas na impugnação.*

*Ao expor os fundamentos que ensejaram as despesas glosadas pela Fiscalização, percebe-se que a interessada concentrou seus esforços em justificar o direito creditório pleiteado nas compensações.*

*No entanto, no caso concreto, a demonstração de que acreditava na existência dos créditos utilizados nas compensações não homologadas não é suficiente, por duas razões principais: (i) em primeiro lugar, a despesa glosada pela Fiscalização teve como evidente contrapartida uma conta de passivo, a qual não tem qualquer relação com reversão de crédito tributário; (iii) em segundo lugar, ao justificar os valores que compõem as aludidas despesas, a interessada sempre indicou nos demonstrativos apresentados pela interessada a multa de mora de 20%.*

.....

*Confirma-se, mais uma vez, que a interessada informou, na compensação, a quitação do tributo sem acréscimo da multa de mora, a qual passou a incidir quando a compensação não foi homologada pelo Fisco.*

***Ponderando que, no valor da despesa, levou-se em consideração a multa de mora, tem-se a comprovação de que ele está relacionada ao débito parcelado, não à reversão do crédito.***

*Tem-se, assim, mais uma prova de que o valor da despesa decorre da soma dos débitos parcelados, não da reversão do crédito.*

***Deve-se salientar que os casos citados acima não são isolados, pois inúmeras são as compensações de tributos que não estavam em atraso. Todavia, quanto à formação das despesas, quando a contribuinte a detalhou ao Fisco, a multa de mora sempre foi computada.***

***As provas trazidas aos autos, portanto, não comprovam a tese exposta pela contribuinte em sua impugnação. Pelo contrário, confirmam o entendimento do Auditor-Fiscal autuante.***

Pelo entendimento do recorrente tanto a fiscalização como a DRJ, inobstante todo um esforço empreendido na análise dos lançamentos da empresa, não conseguiram entender o que esta tinha realizado. O recorrente insiste em dizer que os lançamentos realizados a débito de despesas de contingências e a crédito de contingências a pagar seria, não um reconhecimento das despesas de tributos de exercícios anteriores, mas sim uma reversão dos créditos utilizados naquelas compensações que não foram reconhecidas pela receita federal.

Ora, vejamos a lógica do contribuinte: Quando o contribuinte realizou a compensação dos créditos com os débitos, em diversos anos anteriores a 2009, este alega que

realizou a tributação dos valores dos créditos e que, assim, como realizou a desistência, estaria fazendo a reversão.

Ocorre, no entanto, que como o próprio ADI 25/2003 apresenta, tal tributação não ocorreu imotivadamente. Vejamos o dispositivo:

*Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), **se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.***

Veja-se que o fato de o contribuinte ter levado à tributação os valores que compunham os créditos utilizados na compensação não foi de graça. Ele somente tributou aquilo que, computado como despesas do exercício em que foram gerados. Assim, quando realizada a compensação a tributação dos valores compensados ANULOU os efeitos da dedução das despesas anteriormente realizadas.

Em relação aos créditos adquiridos de terceiros, nem esse efeito de anulação ocorreu. Em relação aos créditos de terceiros, não tendo havido utilização como despesas, não houve necessidade de tributação, apenas uma troca de ativos do caixa para impostos a recuperar e a diferença do acréscimo patrimonial é levada a resultado.

Do exposto demonstra-se que, contabilmente, não faz sentido fazer a “reversão” dos créditos não utilizados para despesas, senão o contribuinte estaria deduzindo como despesas, créditos inservíveis que o mesmo possuía e dos quais renunciou integralmente ao direito destes.

Ora essa perda do ativo do contribuinte não pode ser utilizada como dedução do lucro líquido por absoluta falta de previsão legal. Veja-se os dispositivos abaixo.

LEI DAS S/A

#### **Demonstração do Resultado do Exercício**

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:*

*I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;*

*II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;*

*III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;*

*IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;*

*VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições*

*ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))  
VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.*

*§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:*

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.***

## REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º](#)):*

*I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;*

Verificando-se toda a legislação do Imposto de Renda observamos que não existe nenhuma previsão de dedução de perdas do ativo circulante relativa a créditos. As perdas dedutíveis, à exemplo de créditos inadimplidos, somente são admitidas em relação ao que estiver autorizado na norma.

A título de exemplo localizamos um exemplo de prejuízos não operacionais com perdas, conforme abaixo indicado. Entretanto, mesmo quanto a isto, não são admitidas deduções em relação a bens tornados imprestáveis.

### ***Prejuízos Não Operacionais***

*Art. 511. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no **caput** do art. 510 ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 31](#)).*

*§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.*

*§ 2º O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado **imprestáveis**, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.*

Assim, cai por terra o argumento do recorrente quando entende realizar a reversão da compensação levando a perda de seus crédito à conta de despesas, mais ainda quando se observam os lançamentos questionados pela fiscalização e abaixo exemplificados.

20/10/09	33904001	DESPESAS CONTINGENCIAS	DE D	833.873,03	APROPRIACAO CONTINGENCIA 10120.003957/2002-75	DESPESAS PROCESSO
20/10/09	21201022	CONTINGENCIAS A PAGAR	C	833.873,03	APROPRIACAO CONTINGENCIA 10120.003957/2002-75	DESPESAS PROCESSO
20/10/09	33904001	DESPESAS CONTINGENCIAS	DE D	1.368.105,10	APROPRIACAO CONTINGENCIA 10120.006570/2002-71	DESPESAS PROCESSO
20/10/09	21201022	CONTINGENCIAS A PAGAR	C	1.368.105,10	APROPRIACAO CONTINGENCIA 10120.006570/2002-71	DESPESAS PROCESSO
20/10/09	33904001	DESPESAS CONTINGENCIAS	DE D	289.428,15	APROPRIACAO CONTINGENCIA 10120.006571/2002-15	DESPESAS PROCESSO

Mais ainda, o contribuinte em suas alegações sustenta que a Delegacia de Julgamento e a fiscalização não compreenderam seus lançamentos porque os valores dos débitos e créditos seriam idênticos, pois a atualização seria a mesma para ambos. Só que não é isto que ocorre. Sobre os créditos compensados incide apenas a atualização pela SELIC e não multa de mora, esta só incide sobre os débitos.

Se acontecesse a reversão postulada pelo contribuinte, aos créditos utilizados somente seria possível a incidência da atualização pela SELIC. Veja-se, por exemplo, teoricamente um crédito compensado no seu vencimento, como ocorreu em diversos PER/DCOMP. O crédito utilizado foi atualizado apenas pela SELIC.

Quando da desistência do recurso, os débitos serão atualizados pela SELIC e, ainda, acrescidos de multa moratória para fins de inclusão no parcelamento. Quando aos créditos utilizados, estes somente poderiam ser atualizados pela SELIC e nunca acrescidos de multa moratória, como quer fazer crer o contribuinte, pois não há previsão legal na legislação para isto.

Quanto à inobservância do regime de competência, desnecessário fazer maiores análises. O próprio contribuinte admite que os débitos foram objeto de compensação, ou seja, foram extintos mediante processos de compensação na forma do art. 156, II, do CTN. Sendo extintos por compensação as respectivas despesas foram levadas à resultado nos respectivos exercícios em que foram apresentados os processos de compensação.

#### *CAPÍTULO IV*

##### *Extinção do Crédito Tributário*

#### **SEÇÃO I**

##### ***Modalidades de Extinção***

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

.....

*I - o pagamento*

*II - a compensação;*

Mais ainda, a manifestação de inconformidade apresentada pela empresa não tem o condão de desconstituir os débitos que foram compensados. Na manifestação e recursos seguintes do processo o que se discute, apenas e tão somente, é o montante do CRÉDITO. Assim, confirma-se que o valor dos débitos, confessados que foram quando dos pedidos de compensação, teria obrigatoriamente de ter sido reconhecido em períodos anteriores.

A título de atenção ao princípio da eventualidade, devemos deixar claro que aqui não cabe ao contribuinte dizer que estaremos analisando o caso com base em fundamento diferente do que foi utilizado pela autuação.

A autuação foi correta e baseada na inobservância do regime de competência, visto se tratarem de despesas relativas a períodos anteriores. Isto foi o que contribuinte informou durante todo o curso da ação fiscal e é o que demonstram os lançamentos por ele apresentados. Em nenhum momento das respostas à fiscalização o contribuinte sequer mencionou que tais lançamentos referiam-se à reversão da utilização dos créditos, como apresentou, em nova argumentação, na impugnação e no recurso.

Desta forma, analisando em sede recursal todos os argumentos da acusação e da defesa chegamos à conclusão que, efetivamente, houve inobservância do regime de competência pela escrituração de despesas relativas a exercícios anteriores que não seriam cabíveis e, em relação ao argumento de que estes lançamentos tratariam de reversão dos créditos anteriormente utilizados o que estamos argumentando é que isto, mesmo que tivesse ocorrido, não poderia ser deduzido na apuração do lucro tributável da empresa por não ser possível a dedução desta perda e, ainda, porque na época da compensação as parcelas que acaso foram levadas à tributação trataram apenas daquelas cujos valores tenham sido computados como despesas.

Do exposto, verificando-se não assistir razão ao contribuinte quer quanto a um dos argumentos, quer quanto ao outro, voto no sentido de negar provimento neste ponto.

**- Inexistência de determinação legal para a adição das despesas atinentes à suposta inobservância do regime de competência à base de cálculo da CSLL.**

Quanto a este item, levando-se em consideração que a despesas objeto de glosa foi realizada na DRE do contribuinte, ou seja, influía diretamente na apuração do lucro líquido, quando a ocorrência da autuação o reflexo também ocorre no mesmo lucro líquido, razão pela qual obrigatoriamente há de se refletir na base de cálculo da CSLL, haja vista a norma do art. 1º, da lei nº 7.689/88, que informa que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, quanto a este ponto, o que foi lançado a título de IRPJ se reflete na CSLL.

## DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto ao recurso de ofício a decisão da Delegacia de Julgamento considerou que seriam passíveis de dedução em 2009 os valores relativos a multa de mora e juros sobre os montantes dos débitos tributários, relativos às apropriações do ano de 2009, ou seja, quando os resultados das não homologações da compensações tenham se tornado definitivos em 2009, sobre estes poderiam ser apropriados os valores de multa e juros do ano de 2009 quando os débitos tenham sido compensados no vencimento, posto que, neste caso a multa e juros só se tornaram devidos com a desistência ou julgamento definitivo das ações. Vejamos.

Entendo que a alegação proceda em parte. No que concerne aos juros de mora, realmente, aqueles incorridos em 2009, podem ser deduzidos no aludido ano calendário, mesmo que referente a débito constituído em DCTF em ano anterior.

Quanto à multa de mora, entendo que, em vista do princípio contábil da competência, as correspondentes despesas foram incorridas no ano calendário em que a penalidade tornou-se devida e exigível, segundo o disposto no § 1º do artigo 344 do RIR/99, *in verbis*, e o princípio jurídico geral de que o acessório (multa) segue o principal (tributo):

*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).*

Deste modo, duas são as possibilidades: (i) para os débitos que foram compensados em atraso, a multa de mora tornou-se devida no dia seguinte ao do vencimento, ou seja, em ano calendário anterior a 2009; (ii) relativamente aos débitos tempestivamente compensados, a multa de mora passou a incidir no momento em que se tornou definitiva decisão que não homologou a compensação.

Na hipótese (i), a autuação estará correta. Na hipótese (ii), se a não homologação tornou-se definitiva antes de 2009, o lançamento fiscal estará correto. Se, por outro lado, a aludida decisão tornou-se definitiva em 2009, a sua dedutibilidade estará autorizada, o que ensejará a retificação das autuações.

Com base neste entendimento, a Delegacia de Julgamento realizou a verificação de todos os débitos que foram objeto das compensações as datas em que foram compensados, as datas de julgamento definitivo e de desistência dos processos e calculou os montantes de multa e juros que poderiam ser apropriados pela empresa no ano de 2009 e que, assim, deveriam ser excluídos da autuação.

O outro valor que a Delegacia de Julgamento analisou em favor da empresa refere-se ao processo nº 10120.005445/99-69 no qual o lançamento, este sim, foi relativo à reversão de créditos em face do indeferimento do pedido de compensação em ano anterior. A consideração da Delegacia de julgamento em relação a este processo deveu-se ao fato de ser o único lançamento que foi realizado à conta de ativo, fato que analisado em conjunto com a decisão do processo, levou à interpretação de que neste processo era o único caso em que houve, efetivamente, lançamento de reversão de créditos.



Processo nº 10120.720245/2014-58  
Acórdão n.º **1401-002.042**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.577

---

Assim, concordo com o entendimento da Delegacia de Julgamento quanto à impossibilidade de dedução destes valores. E, assim, nego provimento ao recurso de ofício.

Quanto a todo o exposto e apresentado nesta peça voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator