



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.721241/2013-71
ACÓRDÃO	1004-000.365 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPERAFICO DA AMAZONIA S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECEITA DE DOAÇÃO. ACUSAÇÃO FISCAL INSUFICIENTE. NÃO CABIMENTO DE TRIBUTAÇÃO.

Não subsiste a tributação fundamentada na exigência de que constasse de acordo de quitação de dívida com terceiro a relação jurídica que, existente entre a Contribuinte e empresa ligada, motivou a entrega de imóvel desta em pagamento àquela dívida. Desnecessário, assim, confirmar os documentos e registros contábeis trazidos em defesa para demonstrar o crédito detido pela Contribuinte em face de empresa ligada.

AJUSTES DECORRENTES DE “VARIAÇÃO PREÇO DE MERCADO”. GLOSA FUNDAMENTADA NA PREMISSA DE SE TRATAR DE ESTOQUES FÍSICOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não subsiste a glosa fundamentada em dispositivos legais que vedam a dedutibilidade de ajustes de valor de estoques físicos, se a Contribuinte demonstra que os lançamentos contábeis das variações foram feitos em contrapartida a direito de compra futura de mercadorias.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS. INSUFICIÊNCIA ACUSATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA.

A glosa de tributos deduzidos em período posterior à ocorrência do fato gerador demanda investigação acerca de eventual suspensão da exigibilidade que poderia ter motivado tal postergação, bem como a aferição dos prejuízos do deslocamento desta dedução para período futuro, mormente quando ela se dá em período no qual houve apuração de prejuízo fiscal e seu valor não se presta a converter tal prejuízo em lucro tributável.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

SELIC. CABIMENTO.

De acordo com a Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

De acordo com a Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto às preliminares de nulidades arguidas, por maioria de votos, conhecer apenas da arguição de “nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo”, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia também da arguição de “nulidade do TDPF por ausência de notificação de sua prorrogação” e o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que votou por não conhecer de ambas as arguições; e (ii) por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de “nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo”. No mérito, acordam em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso em relação à infração “1) falta de adição da parcela de R\$ 650.000,00, classificada como doação”; votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “2 - falta de adição de juros provisionados em avaliação de estoque (R\$ 3.119.868,27)”, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a glosa a título de juros passivo, de R\$ 3.119.868,27 para R\$ 1.612.132,66; e (iii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “3 - falta de adição de despesas de tributos que competiriam ao ano calendário 2007 (R\$ 461.219,46)”, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli (relator) que votou por negar provimento. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor em relação às matérias “2” e “3” e os fundamentos do voto vencedor relativamente à matéria “1”. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 601/638) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 08-48.205, proferido pela 5ª Turma da DRJ/FOR (fls. 575/585), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

APROPRIAÇÃO EM PERÍODO POSTERIOR AO DA COMPETÊNCIA.

A apropriação de uma despesa em período posterior ao da sua competência caracteriza, em princípio, antecipação do pagamento do imposto, não constituindo fundamento para o lançamento de ofício.

O § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 dispõe que: “A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base

RECEITA NÃO OPERACIONAL. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A transferência patrimonial marcada pela liberalidade de quem a pratica e pela ausência de ônus de quem a recebe caracteriza-se como doação. Constatado nos autos que as operações de cessão de créditos entre empresas de um mesmo grupo tiveram como contrapartida contábil obrigações destituídas de substância, resta demonstrada a liberalidade e a gratuidade. A doação praticada entre pessoas jurídicas tem natureza de receita não operacional tributável.

IRPJ.CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÃO. PROVISÕES.

Na determinação do lucro real somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação.

PIS. COFINS

O artigo 344 do Decreto nº 3000/99 dispõe que: “Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de Assunto: Processo Administrativo Fiscal

ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2009

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL - PIS - COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, o presente processo é decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano-calendário 2009, acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora, em razão da caracterização das seguintes infrações:

1) Contabilização imprópria de subvenções

O contribuinte foi intimado (DOC 009) para apresentar a documentação suporte que proporcionou o registro contábil de juros no montante de R\$ 788.754,17 conforme razão contábil (DOC 010).

Em atendimento por parte do contribuinte, foi encaminhado a documentação comprobatória (contrato de confissão de dívida) onde ficou caracterizado que o valor dos juros contabilizado no 4o Trimestre de 2009, tratava-se de atualização de dívida no período de MAIO/2007 à DEZEMBRO/2009 referente aquisição de soja no montante original 361.245,83 (DOC N° 011).

Verifica-se que todo o encargo (juros) da dívida no período de MAIO/2007 à DEZEMBRO/2009, foi contabilizado no 4o TRIMESTRE/2009 conforme Razão Contábil (DOC 010), alterando com isso o resultado contábil e infringindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade (COMPETÊNCIA).

Conforme pode-se evidenciar pelo razão contábil do contribuinte (DOC 013), o registro contábil envolve:

a) Através do lançamento contábil da 4o fórmula foi debitado no resultado do exercício toda a despesas de juros e também efetuado a baixa do valor original da conta fornecedor e a crédito da Conta Caixa Fundo Fixo, com este lançamento, liquidaria a obrigação;

b) Posteriormente foi efetuado o 2º lançamento a débito da conta "Fundo Fixo" e a crédito da conta "TRANSITÓRIA, estornando o pagamento das obrigações (juros + valor original), mas a despesa de juros continuou fazendo parte do resultado do período;

c) O 3º lançamento efetuado, a conta fornecedor passa a ser avaliado no Balanço Patrimonial pelo valor da dívida, ou seja, valor original + os encargos financeiros do período.

De acordo com o contrato "PRIMEIRO ADITIVO DO INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONFISSÃO DE DÍVIDA (DOC 011), apresentado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal (DOC 009), parte da dívida foi quitada pela "SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA" pela entrega de um bem de sua propriedade.

Tendo em vista que o valor original da dívida R\$ 361.245,83 já fez parte do resultado do contribuinte em períodos anteriores através da conta "CMV ou CPV" (dedutível), e neste período fez parte do resultado, os juros acumulados de R\$ 788.754,17 (seria todo dedutível se lançado nos períodos correspondentes), totalizaram o montante de R\$ 1.150.000,00, e o contribuinte vai pagar apenas R\$ 500.000,00 em 05(cinco) parcelas, o valor de R\$ 650.000,00 deveria ser registrado como Receitas Eventuais, e não deixar fazendo parte de um passivo fictício de R\$ 1.150.000,00 conforme identificado na letra "c" acima.

O valor de R\$ 650.000,00 foi mantido incorretamente como passivo, pois, o instrumento particular de confissão de dívida (DOC 011) em nenhum momento diz que o contribuinte assume esta obrigação junto a Sperafico Agroindustrial Ltda, em decorrência da dação do imóvel próprio para quitação do parte dívida do contribuinte.com isso, houve uma doação (subvenções correntes) por parte da SPERAFICO AGROINDUSTRIAL.

2) Adições não computadas na apuração do lucro real

Inspecionando a Demonstração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, constatou-se que o contribuinte não adicionou o valor registrado como Juros Passivos referente a avaliação do estoque ao preço de mercado e a crédito de uma conta Retificadora do Estoque conforme razão contábil constante no arquivo.

Tendo o contribuinte não adicionado ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor constante no razão contábil da despesa de juros referente ajustes nos estoques foi adicionado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Verifica-se que todo o encargo (juros) da dívida no período de MAIO/2007 à DEZEMBRO/2009, foi contabilizado no 4º TRIMESTRE/2009 conforme Razão Contábil(DOC 010), alterando com isso o resultado contábil e infringindo os Princípios Fundamentais de Contabilidade (COMPETÊNCIA).

Em decorrência dos fatos acima, o valor referente "JUROS PASSIVOS(DOC 010) parte dele foi glosado na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL DO 4º TRIMESTRE DO ANO CALENDÁRIO DE 2009, conforme cálculo abaixo, por infringir o Regime de Competência.

Valor dos juros contabilizados conforme razão(DOC 010) R\$ 788.754,17

(=) n° de meses referente os juros (Maio/2007 a Dezembro/2009) 32/meses

(=) Valor de Juros cobrados por mês R\$ 24.648,57

(=) N° de meses referente períodos anteriores, até 3o TRIM/2009 29/meses

(=) Valor Glosado por pertencer a períodos anteriores

R\$ 714.808,53

3) OUTROS IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES E TAXAS (DOC 012)

O contribuinte também foi intimado (DOC 009) para apresentar a documentação suporte que deu origem ao registro contábil de despesas com outros impostos, contribuições e taxas (DOC 012).

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal o contribuinte informou que o valor lançado como despesas na conta "OUTROS IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES E TAXAS", refere-se a um valor de INSS do ano calendário de 2007 que foi compensado com uma restituição liberada pela Receita Federal (DOC 011).

Conforme já relatado acima referente o item (JUROS PASSIVOS), de acordo com o regime de competência, o valor do INSS/2007 que o contribuinte lançou com despesa após compensação, deveria estar registrada na conta de Passivo por se tratar de uma obrigação incorrida, mas ainda não quitada, que, após compensação simplesmente o contribuinte baixaria em sua contabilidade e extingiria a sua obrigação previdenciária.

Mas como foi lançado como "despesa" infringiu o regime de competência, caso pela qual foi glosado na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

O atuado apresentou impugnação, assim resumida pela decisão de piso:

1) Dos encargos financeiros sobre o contrato de confissão de dívida com o Sr. Lourival Tomellin:

A presente Autuação não procede, ao passo que passaremos a esclarecer, primeiramente trata-se de uma operação comercial em que a empresa atuada Sperafico da Amazônia - não estava pagando o saldo da dívida no valor de R\$ 361.245,83 (XXX) por entender que o cliente Sr. LOURIVAL TOMEUN não havia cumprido na íntegra com a sua parte do contrato de 14/05/2007 (exception non adimplenti contratus) com relação ao prazo de entrega e qualidade do produto, aonde o contratado correspondia a 2.400 toneladas de soja (anexo 01) e o Sr.

LOURIVAL TOMELÍN reclamava não ter recebido o valor no prazo acordado, e após longos meses de discussão, chegou-se a um acordo comercial com relação ao valor da dívida, baseada em situações de mercado atuais preço, etc, sendo o resultado deste a geração de um instrumento particular denominado "Primeiro Aditivo do Instrumento Particular de Confissão de Dívida" firmado em 05/12/2009, sendo que o valor confessado foi de R\$ 1.150.000,00 (XXX), e no contas a pagar da SPERAFICO constava o saldo nominal de RS 361.245,83, que julgava ser o valor justo a ser pago, enfim o acordo em função do tempo da conta em litígio e condições atuais de mercado acordou-se que a dívida era de R\$ 1.150.000,00 (anexo 01) e, esta diferença foi contabilizada como encargos financeiros, mais, também poderia o contribuinte ter emitido uma nota fiscal com complemento de valor em função da nova negociação, creditado os tributos devidos e jamais seria questionado, mais por prudência, o contribuinte optou por considerar como encargos financeiros em função do tempo entre o *vencimento original que era 14/11/2007* e a efetiva renegociação, ou seja, nesta data ocorreu um novo acordo comercial, um fato novo.

Observa-se também, que no 4o trim/09 o contribuinte apurou prejuízo. Portanto não há benefícios financeiros e tributários que justificaria postergar o reconhecimento destes gastos adicionais como quer crer o auditor fiscal, muito pelo contrário.

O contribuinte acertou em utilizar-se da prudência, não reconhecendo um custo ou despesas que julgava ser indevido ou pelo menos duvidoso, custando-lhe uma tributação maior no período em que estava com a negociação em andamento.

Enfim, ainda que se delibere sobre qualquer hipótese, a Lei das S/A., determina, em seu art. 177, que os resultados da empresa devem ser apurados com observância do regime de competência entre outros, inclusive da prudência, em todos os seus aspectos.

No entanto, ainda que não tenha reconhecido no período que o auditor fiscal julga ser correto, ainda que o contribuinte não havia como saber o desfecho futuro da operação, é tolerada pela legislação tributária vigente a dedução, em período-base posterior, de uma despesa que não tenha sido deduzida no período-base a que compete, desde que tal dedução não implique redução indevida do imposto.

Tal hipótese de prejuízo para o Fisco normalmente decorre da postergação de custo ou despesa em período no qual foi apurado prejuízo fiscal, já que essa operação pode provocar redução indevida do lucro real em período subsequente, em virtude do limite de compensação de prejuízos fiscais (30% do lucro real de cada período de apuração RIR/1999, art. 510).

2) Do imóvel cedido em pagamento parcial sobre o contrato de confissão de dívida:

Não procede a alegação do auditor fiscal, porquanto a suposta dação de imóvel não é próprio, é imóvel de terceiros, tanto é que no parágrafo primeiro do referido Instrumento particular consta "... de propriedade da empresa SPERAFICO AGROINDÚSTRIAL. LTDA..." e no final deste documento, está assinando por representante da SPERAFICO AGROINDÚSTRIA!. LTDA como anuente. Portanto, o passivo não é fictício, como alega o Auditor senão vejamos:

a) Primeiro: o negócio foi realizado com a empresa Sperafico Agroindustrial Ltda., e documentado por contrato particular de dação em pagamento (anexo 02).

b) Segundo: o contribuinte reconhece a dívida de R\$ 1.150.000,00 e a baixa de R\$ 500.000,00 é pelos pagamentos em moeda como conferido pelo auditor fiscal;

c) Terceiro: o valor de R\$ 650.000,0 é baixado contra um crédito junto à empresa SPERAFICO AGROÍNDUSTRIAL LTDA, como pode ser constatado no Livro Diário e Instrumento Particular de Contrato (Anexo 02). Em 31/12/2009 a empresa SPERAFICO AGROÍNDUSTRIAL LTDA, e o contribuinte liquidam entre si, mediante compensação mútua de contas, conforme pode ser verificado no Livro Diário e Instrumento Particular de Quitação (Anexo 02).

d) Jamais poderia deixar de observar o princípio da entidade como preconiza a resolução do CFC nº 750/1993, art. 4º. Este princípio regra que a contabilidade deve ter plena distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica. Enfim, o patrimônio da empresa jamais se confunde com o dos seus sócios. A contabilidade da empresa registra somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios. Não se misturam transações de uma empresa com as de outra, mesmo que ambas sejam do mesmo grupo empresarial, é respeitada a individualidade.

Jamais e Jamais, houve doação entre as empresas, mesmo sendo controladas pelo mesmo grupo econômico, as participações e sócios são diferentes e não há razão para se fazer doação entre elas e nem princípios que autorizem, equivocando-se o auditor fiscal com relação a seu entendimento, inclusive diferente dos registros contábeis que estavam a sua disposição.

3) Glosa juros / avaliação de estoque:

Quanto a esse tópico em específico, temos a esclarecer que o que esta sendo corrigido neste caso é a conta "116.35.010" Compra de Cultura em Formação" - Os contratos constantes nesta conta são negócios comerciais de compras antecipadas, onde se paga determinado valor por determinada quantidade de produto que deverá ser entregue futuramente pelo vendedor, conforme data e condições acordadas.

Esta operação no mercado agrícola é conhecida como compra para entrega futura com pagamento antecipado. Se em determinado momento o contribuinte compra o direito sobre determinado produto (soja). Sobre este crédito que se transformará em produto o qual sofre oscilação de preço no mercado, para mais

ou para menos, estes ganhos ou perdas devem ser reconhecidos em cada período de encerramento de balanço, por regime de COMPETÊNCIA, ou seja, sabe-se quanto vale este direito, como o próprio auditor fiscal conceitua, não há como negar esta obrigação.

Portanto a conta não é retificadora do estoque e sim de um direito que se transformará em estoque ou devolução dos recursos equivalentes em soja, com incidência de riscos climáticos e de adimplência.

Como provado, o valor que supostamente deveria ser adicionado é somente R\$ 1.569.868,27, portanto, na pior das hipóteses de entendimento desfavorável ao contribuinte, o resultado do 4o trimestre após adições e exclusões antes destas atualizações é prejuízo de R\$ 3.680.499,69, excluindo o valor apresentado no quadro acima, após reconstituição do LALUR, o prejuízo do trimestre ficaria em R\$ 2.110.631,42 (R\$ 3.680.499,69 - R\$ 1.569.868,27 = R\$ 2.110.631,42).

4) INSS e encargos financeiros compensados de ofício com créditos tributários

Esclareça-se que esta despesa foi equivocadamente glosada pelo auditor fiscal, valem aqui os mesmos argumentos constantes no item 02, ou seja, a hipotética postergação da despesa não causou prejuízo ao fisco em função dos lucros apurados nestes períodos, inclusive esta é a orientação firmada pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-22250/2006, acima citado, em que examinou a dedução de despesa referente a IPTU de períodos-base anteriores, glosada pela fiscalização e detalhadamente explicada pelo contribuinte no item 02 acima.

Quanto ao argumento do auditor fiscal em dizer que deveria estar registrada na conta de passivo, por se tratar de uma obrigação incorrida cinda não quitada, não procede, porque, todas as obrigações foram lançadas no período de competência, como pode ser constatado no Livro Razão (anexo 4).

Tramitado o feito, sobreveio a decisão de piso que julgou a impugnação parcialmente procedente, *no sentido de reconhecer a despesa de juros apropriada ao 4º trimestre de 2009*. Cancelou-se, assim a exigência do item (ii) acima - 2) *Adições não computadas na apuração do lucro real*.

Intimado da decisão, o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário, alegando: **(i)** nulidade dos lançamentos por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo; **(ii)** nulidade do TDPF por ausência de notificação de sua prorrogação; **(iii)** não ocorrência de doação; **(iv)** indevida glosa de juros sem avaliação de estoques; **(v)** observância do princípio da competência quando da dedução de tributo compensado; e **(vi)** da não incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos regimentais para sua admissibilidade. Dele conheço, portanto.

Das nulidades

Quanto às preliminares de nulidade, conheço apenas a de “nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo”, que deve ser rejeitada, tendo em vista que o lançamento contém motivação clara acerca das infrações, permitindo a contribuinte exercer o pleno direito de defesa, como fez.

Já quanto à nulidade por vícios do MPF, trata-se de matéria preclusa pois não arguida na impugnação, de modo que não deve ser conhecida.

Da tributação de receita considerada de doação de R\$ 650.000,00

A DRJ manteve o lançamento nesse particular sob a seguinte motivação:

No procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo, a Fiscalização intimou o contribuinte a apresentar documentação que justificasse o registro contábil de juros no montante de R\$ 788.754,17.

Segundo a Fiscalização, o valor dos juros foi contabilizado integralmente no 4º trimestre de 2009, porém tratava-se de atualização da dívida no período de maio/2007 a dezembro/2009, dessa forma, o contribuinte teria infringido o Princípio da Competência.

Além disso, para o Auditor Fiscal, o valor de R\$ 650.000,00 deveria ser registrado como Receitas eventuais e não estar fazendo parte de um passivo fictício, pois se o valor original da dívida é de R\$ 361.245,83 e os juros acumulados são de R\$ 788.754,17, totalizam, assim, o montante de R\$ 1.150.000,00 e o contribuinte se comprometeu em pagar apenas R\$ 500.000,00.

Dessa forma, para a Fiscalização, o valor de R\$ 650.000,00 foi mantido incorretamente como passivo. Por entender que o instrumento particular de confissão de dívida não mostra que o contribuinte assumiu o compromisso de pagar essa obrigação que restava, em decorrência da dação de imóvel próprio para quitar parte da dívida.

Em sua defesa, o contribuinte alega que a empresa não estava pagando o saldo da dívida no valor de R\$ 361.245,83 por entender que o cliente Sr. Lourival Tomelin não havia cumprido na íntegra com a sua parte do contrato de 14/05/2007.

O manifestante explicou que após longos meses de discussão, em 05.12.2009, finalmente, chegaram a um novo acordo comercial em que o valor da dívida ficou acertado em R\$ 1.150.000,00, e portanto, a diferença (R\$ 788.754,17) foi contabilizada como encargo financeiro.

O contribuinte afirmou que o auditor fiscal equivocou-se em dizer que o contribuinte não havia aplicado o regime da competência, pois neste caso não havia uma certeza do que aconteceria no futuro, por isso, por prudência não registrou um custo ou despesa que certamente postergaria o recolhimento de tributos.

Portanto, para o contribuinte os juros não poderiam ter sido contabilizados antes, pois estavam em negociação, somente podendo ser reconhecidos a partir do acordo assinado entre as partes, em 05.12.2009.

Além disso, afirmou que no 4º trimestre de 2009 apurara prejuízo, portanto não há benefícios financeiros e tributários que justificaria postergar o reconhecimento destes gastos adicionais. Nesse sentido, o impugnante defende que a legislação garante o direito a deduzir, em período posterior, uma despesa que não tenha sido deduzida no período base a que compete, desde que tal dedução não implique redução indevida do imposto.

As regras de apuração do lucro real impõem, realmente, que as receitas e despesas sejam apropriadas segundo o regime de competência. É a conclusão que se extrai da leitura do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, combinado com o art. 177, caput, da Lei nº 6.404, de 1976.

Por outro lado, o § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ressalta, de forma bastante contundente, que: — “A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base”.

No caso concreto, ao apropriar toda a despesa no 4º trimestre de 2009, não houve redução do lucro real, visto que nesse período houve apuração de prejuízo, mesmo que não houvesse sido apropriado a referida despesa, haveria prejuízo.

Portanto, não há o que se falar em infração visto que a postergação de despesa não ocasionou em falta de recolhimento de imposto ou redução de lucro.

Em relação ao imóvel da SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA usado pela impugnante para quitação da dívida, destaca-se que a requerente afirmou não se tratar de uma doação, alegando que o imóvel pertence a terceiros.

Porém, essa afirmação contraria o documento anexado aos autos (Primeiro Aditivo do Instrumento Particular de Confissão de dívida) onde está exposto no parágrafo primeiro do Instrumento Particular que a requerente se comprometeu a pagar parte da dívida ao Sr. Lourival Tomelin por meio de um apartamento no valor de R\$ 650.000,00 de propriedade da empresa SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 10, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 922/01, define:

NBC T 10 – DOS ASPECTOS CONTÁBEIS ESPECÍFICOS EM ENTIDADES DIVERSAS

NBC T 10.16 – ENTIDADES QUE RECEBEM SUBVENÇÕES, CONTRIBUIÇÕES, AUXÍLIOS E DOAÇÕES

10.16.1 – DISPOSIÇÕES GERAIS

10.16.1.1 – Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais, incluídas as informações mínimas que deverão constar das notas explicativas, das entidades que recebem aportes de qualquer natureza.

10.16.1.2 – As entidades abrangidas são aquelas que recebem aportes financeiros de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.

...

*10.16.1.8 – **Doações são transferências gratuitas**, em caráter definitivo, de recursos financeiros ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, **sem contrapartida do beneficiário dos recursos**.*

Portanto, as doações têm natureza de receita, devendo ser incluídas, nos termos do art. 521 do RIR, a título de receita não operacional, na apuração do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido:

Art.521.Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

Portanto, é correto o entendimento da Fiscalização de que tal imóvel decorre de uma doação que deveria ter sido contabilizada como uma receita, pois não houve contrapartida por parte da requerente que justificasse o recebimento desse imóvel como pagamento de parte dessa dívida.

No recurso voluntário, a Recorrente insiste no argumento de que não teria havido doação, mas sim dação em pagamento em contrapartida a baixa de crédito que ela detinha junto ao proprietário do imóvel. Em suas palavras:

[...] a transferência do imóvel de propriedade da Sperafico Agroindustrial, a título de dação em pagamento à obrigação contraída pela Sperafico Amazônia, se deu para a **quitação de adiantamento pré-existente da Sperafico Agroindustrial junto à Recorrente**.

[...]

Vejam-se, Nobres Julgadores, que a Recorrente (Sperafico Amazônia) detinha um crédito a receber da Sperafico Agroindustrial, em razão de um adiantamento conforme descrito em contrato de dação em pagamento (Fls. 514).

Por outro lado, a Recorrente tinha um saldo a pagar ao Sr. Lourival Tomellin, em razão do contrato de compra e venda (Fls. 486, aditado nos termos do contrato de fls. 489).

Em razão disso, a Sperafico Amazônia e a Sperafico Agroindustrial pactuaram, através do contrato de dação em pagamento (Fls. 514), que os valores devidos à Recorrente seriam parcialmente quitados através de dação de imóvel, transferido ao Sr. Lourival Tomellin, para cumprimento do termo aditivo anexados às fls. 489.

Tanto é verdade que através dos documentos contábeis já apresentados, é possível verificar que na contabilidade da Recorrente, foi efetuada a baixa do valor de R\$ 650.000,00 contra um crédito junto à Sperafico Agroindustrial. Vejamos:

Fls. 500 (Anexo 02 da impugnação):

Conta Contábil	Trans Refer	Fornecedor Nome Abrev	Estab Plano CCusto	Centro de Custo	Exp Série Título	IP Part	Núm Cheque	Valor DB	Valor CR
Sperafico de Amazonia S/A									
Período: 09/12/2009 A 09/12/2009									
Página: 7									
Diário Auxiliar - APB									
03/04/2013 - 16:35									
IMP. J/2013/DISPARE DIST/PR:TN/17000013471									
IMP. 091209T54p		SI SPR.MATRIZ	201		TN 1		31122009 1	0	650.000,00
IMP. J/2013/DSP. MATRIZ/MB-TN/171122000/1									

Do mesmo modo, nos documentos ora apresentados, resta corroborado que as operações havidas entre a Recorrente e a Sperafico Agroindustrial foram devidamente contabilizadas, por meio dos seguintes lançamentos contábeis. Veja-se (doc_comprobatorio0001):

Lançamento Nº 1 - Do registro do apartamento no grupo de Ativo Imobilizado, no dia 05/12/2009 (Pág. 6):	
D - 1.3.2.05.020 - Obras Civis (Ativo Imobilizado)	650.000,00
C - 9.1.1.15.020 - Transitória de Implantação e Imobiliz. (Conta Transitória)	650.000,00
Histórico: Implantação Aquisição	
Lançamento Nº 2 - Do registro da obrigação com a Sperafico Agroindustrial Ltda, no dia 05/12/2009 (Pág. 6):	
D - 9.1.1.15.020 - Transitória de Implantação e Imobiliz. (Conta Transitória)	650.000,00
C - 2.1.5.05.030 - Adiant. de Clientes Pessoas Ligadas (Passivo Circulante)	650.000,00
Histórico: Movto ACR de 05/12/09	
Lançamento Nº 3 - Da baixa do apartamento do ativo imobilizado para conta de resultado, no dia 06/12/2009 (Pág. 6):	
D - 6.1.1.10.020 - (-)Valor Liq dos Bens Vendidos (GANHO/PERDA DE CAPITAL NO IMOBILIZADO)	650.000,00
C - 1.3.2.05.020 - Obras Civis (Ativo Imobilizado)	650.000,00
Histórico: Baixa Venda Bem	
Lançamento Nº 4 - Do registro do direito a receber de pessoas ligadas, no dia 31/12/2009 (Pág. 47):	
D - 1.1.2.15.010 - Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	650.000,00
C - 9.1.1.25.080 - Transitória Outras Ctas a Pagar (Conta Transitória)	650.000,00
Histórico.: Movto ACR de 31/12/09	
Lançamento Nº 5 - Do registro da compensação do direito a receber com a obrigação com pessoa ligada. Dia 31/12/2009 (Pág. 47):	
D - 2.1.5.05.030 - Adiant de Clientes Pessoas Ligadas (Passivo Circulante)	650.000,00
C - 1.1.2.15.010 - Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	650.000,00
Histórico: Movto ACR de 31/12/09	
Lançamento Nº 6 - Do registro da redução do direito com Sperafico Agroindustrial Ltda, registrado como adiantamento a fornecedores, no dia 31/12/2009 (Pág. 47 e 48):	
D - 9.1.1.25.080 - Transitória Outras Ctas a Pagar (Conta Transitória)	650.000,00
C - 1.1.6.40.025 - Adiantam a Fornecedores Pessoas Ligadas (Ativo Circulante)	650.000,00
Histórico: Movto APB de 31/12/09	
Lançamento Nº 7 - Do registro da redução da obrigação com fornecedores, ou seja quitação de parte da dívida de 1.150.000,00 com Sr. Lourival Tomelin, no dia 31/12/2009 (Pág. 48):	
D - 2.1.1.01.010 - Fornecedores (Passivo Circulante)	650.000,00
C - 6.1.1.10.010 - Receita Bruta de Vendas (GANHO/ PERDA DE CAPITAL NO IMOBILIZADO)	650.000,00
Histórico: Movto APB de 31/12/09	

Em termos contábeis, mediante os registros demonstrados acima, temos que houve o registro do apartamento na contabilidade da empresa Sperafico Amazônia Ltda (Lançamento Nº 1), mas, em contrapartida, também é possível verificar que a Sperafico Agroindustrial Ltda tem uma obrigação perante a Recorrente, a qual foi registrada como “Adiantamento de Clientes” (Lançamento Nº 2).

Por outro lado, denota-se que a baixa do apartamento do ativo imobilizado (Lançamento Nº 3), compensou a dívida com o fornecedor Lourival Tomelin (Lançamento Nº 7).

E por fim, tendo em vista que a empresa Sperafico Amazônia Ltda tinha um crédito com a Sperafico Agroindustrial Ltda em razão do título de Adiantamento a fornecedores, houve uma redução desse direito no valor de R\$ 650.000,00 (Lançamentos Nº 2, 4, 5 e 6).

Ou seja, resta **CONTRATUAL e CONTABILMENTE comprovado** que no mês de Dezembro de 2009, a Recorrente e a Sperafico Agroindustrial liquidam entre si, mediante compensação mútua de contas, um adiantamento realizado pela Sperafico Amazônia à Sperafico Agroindustrial.

Diante desses documentos complementares ora trazido para reforçar suas alegações já contidas na defesa, entendo que realmente não há que se falar em receita de doação, pois as operações somente envolveram movimentações patrimoniais, ou seja, quitou-se uma dívida (Passivo da Recorrente junto à referida pessoa física), em contrapartida à amortização de um crédito que ela detinha junto à Sperafico Agroindustrial Ltda.

O lançamento, portanto, não se sustenta nesse item.

Da adição de juros passivos decorrente de avaliação de estoque a preço de mercado

Nesse ponto, a DRJ assim decidiu:

Em relação à infração apurada pela Fiscalização em virtude de a contribuinte não ter adicionado como juros passivos à avaliação do estoque ao preço de mercado para determinação do lucro real, a requerente afirmou que a conta analisada não representa uma retificação do estoque, mas um provisionamento em virtude de uma compra para entrega futura com pagamento antecipado.

Sabe-se, pois, que a norma que dispõe acerca da indedutibilidade das provisões é a mesma para o IRPJ e para a CSLL. Trata-se do art. 13 da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;(Vide Lei 9.430, de 1996)

Portanto, uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura, mas somente são dedutíveis as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada em lei.

Sobre esse assunto o Decreto nº 3000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda, dispõe que:

Art. 260. 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, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o disposto neste Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Dessa forma, a despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada na parte “A” do Lalur para ser posteriormente excluída no período em que a despesa provisionada for efetivamente incorrida.

Portanto, correto o entendimento da Fiscalização.

No recurso voluntário, a Recorrente reitera os argumentos de defesa, nos seguintes termos:

[...] nesta conta, a “variação de preço de mercado” é utilizada para corrigir o valor do crédito decorrente da negociação, pois se houver uma perda, haverá o lançamento a crédito na respectiva conta (diminuindo o saldo da conta), enquanto no caso de ganhos, haverá um lançamento a débito (aumentando o saldo da conta).

Deste modo, a Recorrente efetuou os seguintes registros de lançamentos de variações positivas e negativas na conta 11635020 – Variação Preço de Mercado, no 4º Trimestre/2009, conforme as imagens demonstrativas abaixo colacionadas (**doc_comprobatorio0002**):

▪ **A contrapartida do lançamento a crédito no valor de R\$ 3.119.868,27 na conta acima demonstrada foi contabilizada na conta de Resultado 41110010 - JUROS PASSIVOS:**

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		SPERAFICO DA AMAZONIA S/A-201		CNPJ: 24.973.927/0001-78		Número de Ordem do Livro: 49
Período da Escrituração:		01/01/2009 a 31/12/2009		Período Selecionado: 01 de Outubro de 2009 a 31 de Dezembro de 2009		
Conta Selecionada: 41110010 - JUROS PASSIVOS						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial →	147254,97	D
31/12/2009	APROPRIACAO VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE DEZ/09	65431/1	R\$ 3.119.868,27			
31/12/2009	APROPRIACAO JUROS DEZ/09 S/PARCELAMENTO DO ICMS CONTRATO 5209827	65431/1	R\$ 58,59			
31/12/2009	APROPRIACAO JUROS DEZ/09 S/PARCELAMENTO DO ICMS CONTRATO 5209825	65431/1	R\$ 279,04			
31/12/2009	APROPRIACAO JUROS DEZ/09 S/PARCELAMENTO DO ICMS CONTRATO 5204861	65431/1	R\$ 1.520,98			
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	58444/10		R\$ 788.754,17		
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	58444/10		R\$ 73.860,79		
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	58444/10		R\$ 1.203,14		
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	58444/10		R\$ 6.455.571,04	R\$ 0,00	

Razão do 4º Trimestre de 2009 da conta Juros Passivos, extraído do SPED Contábil ECD referente a 2009.

▪ **Por sua vez, houve uma contrapartida de lançamento a débito de R\$ 1.507.735,61 na conta 11635020 – Variação Preço de Mercado foi contabilizada na conta de Resultado 41105010 - JUROS ATIVOS:**

LIVRO RAZÃO							
Entidade: SPERAFICO DA AMAZONIA S/A-201							
Período da Escrituração: 01/01/2009 a 31/12/2009		CNPJ: 24.973.927/0001-76		Número de Ordem do Livro: 49			
Período Selecionado: 01 de Outubro de 2009 a 31 de Dezembro de 2009							
Conta Selecionada: 41105010 - JUROS ATIVOS							
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
					Saldo Inicial →	11947,34	C
08/10/2009	MOVTO ACR DE 08/10/09	64382/6		R\$ 5.133,32	R\$ 17.080,66	C	
16/10/2009	MOVTO ACR DE 16/10/09	64387/11		R\$ 180,00	R\$ 17.260,66	C	
22/10/2009	MOVTO ACR DE 22/10/09	64391/15		R\$ 11.100,00	R\$ 28.360,66	C	
31/10/2009	VALOR REF. TRANSFERIDO PICTA 41105010 REF. NF 395856	64374/1		R\$ 0,10	R\$ 28.360,76	C	
30/11/2009	VALOR REF. ATUALIZACAO DA VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE NOV/2009	64852/1		R\$ 1.507.735,61	R\$ 1.536.096,37	C	
16/12/2009	APROPRIACAO ENCARGOS FINANCEIROS DE JAN/09 A DEZ/09, S/DEPOSITO JUDICIAL. CONTA CORRENTE 628705017 CEF. CONFORME DEMONSTRATIVO	65365/1		R\$ 340.163,79	R\$ 1.876.260,16	C	
30/12/2009	MOVTO ACR DE 30/12/09	65502/18		R\$ 1.498,36	R\$ 1.877.758,52	C	
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	68444/10	R\$ 210,00				
31/12/2009	APURACAO DE RESULTADOS	68444/10	R\$ 1.877.548,52		R\$ 0,00		

Destarte, é possível demonstrar através da imagem abaixo o resumo aos registros dos lançamentos de variações positivas e negativas na conta 11635020 – Variação Preço de Mercado, no 4º Trimestre/2009:

LIVRO RAZÃO							
Entidade: SPERAFICO DA AMAZONIA S/A-201							
Período da Escrituração: 01/01/2009 a 31/12/2009		CNPJ: 24.973.927/0001-76		Número de Ordem do Livro: 49			
Período Selecionado: 01 de Outubro de 2009 a 31 de Dezembro de 2009							
Conta Selecionada: 11635020 - VARIACAO PRECO DE MERCADO							
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
					Saldo Inicial →	42264,39	C
01/10/2009	REVERSAO DA ATUALIZACAO DE PRECO REF. VARIACAO PRECO DE MERCADO DE SET/09	64374/2	R\$ 42.264,39		R\$ 0,00		
31/10/2009	VALOR REF. ATUALIZACAO DE VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE OUT/09	64374/1		R\$ 56.069,78	R\$ 56.069,78	C	
01/11/2009	REVERSAO DA ATUALIZACAO DA VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE OUT/2009	64852/2	R\$ 56.069,78		R\$ 0,00		
30/11/2009	VALOR REF. ATUALIZACAO DA VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE NOV/2009	64852/1	R\$ 1.507.735,61		R\$ 1.507.735,61	D	
31/12/2009	APROPRIACAO VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE DEZ/09	65431/1		R\$ 3.119.868,27	R\$ 1.612.132,65	C	

[...]

... verifica-se que o entendimento do Fisco é no sentido de que o valor de R\$ 3.119.868,27 contabilizado como Juros Passivos (Despesa) deveria ter sido adicionado a Base de Cálculo de IRPJ e CSLL do 4º Trimestre de 2019.

Ocorre que, partindo de tal premissa, também é correto excluir o valor lançado como receita referente a mesma situação, variação do preço do estoque a mercado.

[...]

Isto porque, se o fiscal pretende incluir as adições referentes aos juros passivos, deveria igualmente deduzir os valores referentes aos juros ativos, pois são verbas de mesma natureza que se diferem apenas no sentido. A primeira representa despesa provisionada e a segunda receita prevista. Assim deveria ter feito:

Favorecido	VALOR
Resultado incluídas adições de INSS e "doação" de imóvel	- R\$ 2.569.280,00
Juros Passivo	+ R\$ 3.119.868,27
Resultado segundo fiscalização	+ R\$ 550.588,27
Adição dos juros ativos	- R\$ 1.507.735,61
Resultado considerado todas as adições.	- R\$ 957.157,34

Se são adicionados os juros passivos, igualmente devem ser adicionados os juros ativos

Ainda que incluídas todas as adições o resultado do período continuará a ser **PREJUÍZO!**

Concordo com o racional da Recorrente, de modo que a adição desse item da autuação deve ser pelo valor líquido de R\$ 1.612.132,66 (3.119.868,27 *juros passivos* – 1.507.735,61 – *juros ativos*), e não apenas pelo valor da despesa.

Da indedutibilidade de despesa com tributo de anos anteriores

Segundo a decisão ora recorrida:

Por fim, a última infração apurada pela Fiscalização trata-se do registro contábil de despesas na conta "Outros impostos, contribuições e taxas", que refere-se a um valor de INSS do ano calendário de 2007 que foi compensado com uma restituição liberada pela Receita Federal.

Sobre esse assunto o art. 344 do RIR dispõe que: "Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência."

Portanto, a dedução de tributos é permitida, porém dentro do regime de competência, dessa forma a dedução do pagamento de INSS relativo ao ano calendário de 2007 contraria o comando legislativo.

Portanto, mantém-se a infração apurada.

Por concordar integralmente com a decisão nesse tópico, adoto essas próprias razões para manter a glosa da dedução dos valores referentes ao INSS/2007.

Selic

De acordo com a Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Juros sobre multa

De acordo com a Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”.

CONCLUSÃO

Pelo exposto: (i) quanto às preliminares de nulidades arguidas, voto por conhecer apenas da arguição de “nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo” e rejeitá-la; e (ii) no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a tributação sobre a “*receita de doação*” de R\$ 650.000,00; e reduzir a glosa a título de *juros passivo*, de R\$ 3.119.868,27 para R\$ 1.612.132,66.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à manutenção parcial das exigências decorrentes da infração “2 - *falta de adição de juros provisionados em avaliação de estoque (R\$ 3.119.868,27)*”, bem como em seu posicionamento favorável à manutenção das exigências decorrentes da infração “3 - *falta de adição de despesas de tributos que competiriam ao ano-calendário 2007 (R\$ 461.219,46)*”. A maioria do Colegiado compreendeu que tais exigências deveriam ser integralmente exoneradas. Além disso, a maioria do Colegiado acompanhou os fundamentos expostos por esta Conselheira para exoneração do crédito tributário lançado em razão da matéria “1) *falta de adição da parcela de R\$ 650.000,00, classificada como doação*”.

A exigência formalizada nestes autos teve em conta: 1) falta de adição da parcela de R\$ 650.000,00, classificada como doação de Sperafico Agroindustrial Ltda à Contribuinte; 2) glosa de juros apropriados fora do regime de competência também em razão daquela operação (R\$ 714.808,53, do total de R\$ 788.754,17 apropriados), infração afastada definitivamente pela autoridade julgadora de 1ª instância; 3) falta de adição de juros provisionados em avaliação de estoque (R\$ 3.119.868,27); e 4) falta de adição de despesas de tributos que competiriam ao ano-calendário 2007 (R\$ 461.219,46). Todas as infrações afetaram o lucro tributável do 4º trimestre/2009, e a primeira infração também repercutiu na apuração das contribuições incidentes sobre o faturamento de dezembro/2009.

Em impugnação, a Contribuinte apontou, genericamente, que a autoridade lançadora teria optado *por autuar por presunção*, diante de inconsistências que considerou não

devidamente esclarecidas, e apresentou os correspondentes esclarecimentos de fato, bem como jurisprudência em favor da dedução extemporânea de despesas.

Em recurso voluntário, a Contribuinte aperfeiçoa a crítica à acusação fiscal arguindo *nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo*, argumentando que o Fisco, antes de lançar, deverá fazer o levantamento na escrita fiscal do contribuinte acerca de todos os elementos do fato gerador, a fim de que eventual autuação respeite todos os direitos constitucionais previstos, e adicionando que os dispositivos de lei referidos no enquadramento legal do auto de infração de IRPJ não se referem ao correspondente fato gerador, e que também não houve especificação de base de cálculo e alíquota para determinação dos tributos. Arguiu, ainda, *nulidade do TDPF por ausência de notificação de sua prorrogação*.

Com respeito à infração de falta de adição ao lucro tributável do 4º trimestre/2009 da parcela de R\$ 650.000,00 (matéria “1) falta de adição da parcela de R\$ 650.000,00, classificada como doação”), classificada como doação de Sperafico Agroindustrial Ltda à Contribuinte, desde a impugnação é alegada a existência de crédito da Contribuinte contra Sperafico Agroindustrial Ltda, contra o qual foi contabilizada a quitação de R\$ 650.000,00 da dívida atualizada com Lourival Tomellin. A autoridade lançadora, por sua vez, demandou que o instrumento de confissão de dívida formalizado com Lourival Tomellin evidenciasse a existência de obrigação da Contribuinte com Sperafico Agroindustrial Ltda, para não restar caracterizada a doação de R\$ 650.000,00.

Constata-se, na acusação, que houve insuficiência investigatória porque, ao pressupor que o acordo firmado entre a Contribuinte e Lourival Tomellin deveria trazer evidências da relação jurídica entre a Contribuinte e Sperafico Agroindustrial Ltda, a autoridade lançadora deixou de questionar o acordo firmado entre estas para entrega do imóvel pertencente a Sperafico Agroindustrial Ltda para quitação de parte da dívida da Contribuinte com Lourival Tomellin. Em tal contexto, as evidências trazidas pela Contribuinte em impugnação, e complementadas em recurso voluntário, acerca da existência do crédito que ela detinha com Sperafico Agroindustrial Ltda, são suficientes para a fragilizar as razões deduzidas para adição da parcela de R\$ 650.000,00 ao lucro tributável do 4º trimestre/2009 e ao faturamento de dezembro/2009. Como os elementos em questão estavam disponíveis para investigação fiscal, mas não foram objeto de requisição no curso do procedimento em razão da premissa insuficiente na qual se calcou a autoridade lançadora, e a Contribuinte alegou a existência dos fatos não examinados na primeira oportunidade de manifestação, desnecessário se faz confirmar em sede de diligência os documentos e registros contábeis trazidos com a defesa aos autos.

Estes os fundamentos da maioria do Colegiado, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto.

Passando à falta de adição de juros provisionados em avaliação de estoque – matéria “2 - falta de adição de juros provisionados em avaliação de estoque (R\$ 3.119.868,27)” -, a Contribuinte esclarece, desde a impugnação, que se trata de atualização de conta representativa

de “negócios comerciais de compras antecipadas, onde se paga determinado valor por determinada quantidade de produto que deverá ser entregue futuramente pelo vendedor, conforme data e condições acordadas”. Referida “compra para entrega futura” tem por objeto produto (soja) que “sofre oscilação de preço no mercado, para mais ou para menos” e, em seu entendimento, tais ganhos ou perdas devem ser reconhecidos segundo o regime de competência. Discorda da classificação fiscal de tal conta como estoque, porque se trata de um “direito que se transformará em estoque ou devolução dos recursos equivalentes em soja, com incidência de riscos climáticos e de adimplência”.

A autoridade julgadora de 1ª instância afirmou a indedutibilidade desta atualização por se tratar de provisão, invocando o art. 13 da Lei nº 9.249/95 e o art. 260 do RIR/99. Já a acusação fiscal referiu os artigos do RIR/99 que tratam da avaliação de estoques (arts. 293, 294 – equivocadamente citados como 193 e 194 - e 298), apontando que o valor glosado foi registrado “como Juros Passivos referente a avaliação do estoque ao preço de mercado e a crédito de uma conta Retificadora do Estoque conforme razão contábil constante no arquivo (DOC. 008).” No citado documento consta que:

Ministério da Fazenda
Receita Federal do Brasil
Razão

Razão

Nome: SPERAFICO DA AMAZONIA S/A-201
CNPJ: 24.973.927/0001-76
Conta: 41110010 - JUROS PASSIVOS

Saldo inicial: #

Data	Cód.Co nta	Conta	D	Valor	Histórico
31/12/2009	41110010	JUROS PASSIVOS	D	3.118.868,27	APROPRIACAO VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE DEZ/09
31/12/2009	11635020	VARIACAO PRECO DE MERCADO	C	3.118.868,27	APROPRIACAO VARIACAO DE PRECO DE MERCADO DE DEZ/09

Durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora apenas exigiu esclarecimentos acerca da conta em referência nos seguintes termos (e-fl. 49/53):

D) = JUROS PASSIVOS (RAZÃO CONTA Nº 41110010)

Segue em anexo razão contábil do contribuinte, que identificam registros de provisões referente risco e ajuste ao valor de mercado, para que o contribuinte apresente os demonstrativos de cálculos e a documentação correspondente e informe se os mesmos foram ajustado na Demonstração do Lucro Real e da Base de cálculo da CSLL, a princípio os mesmos são indedutíveis.

Note-se que a autoridade lançadora não exigiu esclarecimentos acerca da natureza dos registros. Apenas demandou demonstrativos de cálculo e “documentação correspondente”, já atestando, de saída, a possível indedutibilidade dos valores, razão pela qual exigiu informações acerca de sua adição ao lucro tributável. Em resposta à intimação, a Contribuinte aponta apenas a apresentação do LALUR (e-fl. 55/105).

A autoridade lançadora, assim, inferiu que a contrapartida dos juros seriam contas redutoras de estoque, e que acolheriam ajustes decorrentes de provisão de risco e ajuste ao valor de mercado. Já a Contribuinte aduz que os juros teriam sido contabilizados em contrapartida a conta representativa de compra para entrega futura com pagamento antecipado, que denomina

de “crédito” e de “direito” e, em recurso voluntário, melhor esclarece corresponder a compra de “direito sobre determinado produto (no caso, SOJA) – o qual será entregue em momento futuro pelo vendedor, em datas e condições acordadas”. Adiciona, ainda, que a contrapartida se deu na conta 116.35.010 – Compra de Cultura em Formação.

Aqui também se constata insuficiência acusatória, porque ao inferir que a contrapartida da despesa seria uma conta redutora de estoque, a autoridade lançadora deixou de avaliar as repercussões de a conta não representar estoque, mas sim direito à aquisição de estoque, que não permite, à míngua de maior aprofundamento das circunstâncias fáticas e jurídicas, a aplicação do que disposto no art. 298 do RIR/99, invocado no lançamento, juntamente com os arts. 293 e 294 do mesmo RIR/99:

Art 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

§ 1º O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 1º).

§ 2º Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

I - apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

II - que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

III - apoiado em livros auxiliares, fichas, folhas contínuas, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;

IV - que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do período de apropriação de resultados segundo os custos efetivamente incorridos.

[...]

Art. 298. Não serão permitidas (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 5º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 5º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I):

I - reduções globais de valores inventariados, nem formação de reservas ou provisões para fazer face a sua desvalorização;

II - deduções de valor por depreciações estimadas ou mediante provisões para oscilação de preços;

III - manutenção de estoques "básicos" ou "normais" a preços constantes ou nominais;

IV - despesa com provisão mediante ajuste ao valor de mercado, se este for menor, do custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço.

Tais disposições referem estoques físicos, já detidos pelo sujeito passivo. Aqui a situação parece contemplar direito de aquisição de estoques que ensejarão o pagamento do valor de mercado à época da entrega. Assim, não é possível, sem maior esforço argumentativo, concluir pela aplicação das vedações expressas no art. 298 do RIR/99.

Esclareça-se, ainda, que não é possível inovar a exigência, como feito pela autoridade julgadora de 1ª instância, para atribuir a tais valores a natureza de provisão e, assim, afirmar a necessidade de sua adição ao lucro tributável do 4º trimestre/2009. Isto porque, em se tratando de alteração da fundamentação legal da exigência, tal providência somente seria possível em sede de lançamento complementar, consoante define o Decreto nº 7.574/2011:

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

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

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

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

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

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

I - complementar o lançamento original; ou

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

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

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

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (*destacou-se*)

E, como se vê nos termos de seu §1º, tal acréscimo acerca da fundamentação legal da exigência, por não corresponder às hipóteses do inciso I, somente teria lugar no contexto expresso no inciso II, que não é o caso presente. Desnecessário, assim, adentrar à ressalva do parágrafo único do art. 149 do CTN, que somente permite a revisão do lançamento *enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*.

De fato, sob a ótica aqui exposta, não há como conceber o vício presente no lançamento como formal. Esta questão há muito tem solução definida pela 1ª Turma da CSRF, ao menos desde o Acórdão nº 9101-002.146¹, que reafirmou o entendimento adotado na composição anterior ao Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, expressa no Acórdão nº 9101-00.955². O voto aperfeiçoado pelo ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-002.713, acolhido à unanimidade, expõe que:

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade do auto de infração original, cujo problema foi corrigido por meio do segundo lançamento, sobre o qual subiste debate em torno da ocorrência ou não de decadência.

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor

¹ Sessão de 07 de dezembro de 2015.

² Sessão de 29 de março de 2011.

do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim,

deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutável.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

[...]

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Há muito esta Conselheira se manifesta contrariamente a aperfeiçoamentos de exigências fiscais que não observam o rito processual previsto para tanto. Neste sentido foi o voto declarado no Acórdão nº 1101-00.744, quando apreciada alteração proposta pela autoridade lançadora ao ser questionada acerca dos critérios adotados para formalização da exigência lá impugnada:

Inicialmente é necessário definir qual lançamento deve ser analisado em seu mérito. Consoante relatado, em 13/12/2006 a autoridade lançadora formalizou lançamento complementar ao contido nos autos de processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, pretendendo alcançar parcela de lucro auferido pela atuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A, entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143, o que resultou na exigência de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2001. Contudo, em razão de questionamentos apresentados em diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade lançadora alterou seu entendimento, afirmando que a parcela de € 61.423.143 deveria ser considerada disponibilizada apenas em 31/12/2002, formalizando nova exigência para este ano-calendário, cientificada à contribuinte em 31/10/2007.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º **Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) *(negrejou-se)*

Nestes termos, caberia cogitar se a autoridade lançadora pode alterar a exigência inicialmente formalizada para atribuir nova natureza jurídica à base de cálculo apurada, e corrigir o fundamento legal e o período de apuração originalmente indicados no lançamento. A dúvida remete, necessariamente, às disposições correlatas do Código Tributário Nacional:

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

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

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

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

Interpretando conjuntamente o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 145 do CTN, pode-se concluir que a autoridade lançadora, em razão de diligência solicitada pela autoridade julgadora ao apreciar impugnação do sujeito passivo, pode alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo para corrigir *incorreções, omissões ou inexatidões*, ainda que disto resulte *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, bastando que, para isto, seja *lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar*, e assegurado o direito de defesa ao interessado.

Todavia, o art. 146 do CTN assegura ao sujeito passivo a parcial imutabilidade dos *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*, de modo que *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial* somente produza efeitos em *relação a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*. Assim, seria necessário definir se esta norma limita, de alguma forma, o âmbito de aplicação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Desnecessário, porém, maior aprofundamento neste tema, pois o Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar *o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*, assim tratou o lançamento complementar:

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

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

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

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

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

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

I - complementar o lançamento original; ou

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

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

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

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(negrejou-se)*

Como se vê, o §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 é taxativo: somente é possível o lançamento complementar quando a descrição dos fatos é incompatível com a apuração da base de cálculo do lançamento original, que por incorreção ou omissão no valor tributável, ou quando há fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora, que implicam o agravamento da exigência inicial.

O motivo da formalização da segunda exigência não se enquadra em nenhuma destas hipóteses. A mesma base impositiva foi submetida a tributação sob outro fundamento e em outro período de apuração, sem que nenhum fato novo tivesse sido subtraído ao conhecimento da autoridade lançadora.

Em verdade, a segunda exigência resulta de uma nova interpretação acerca dos dispositivos legais aplicáveis ao fato desde antes conhecido: o lucro auferido pela atuante por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143.

Portanto, por extrapolar os limites formais estabelecidos para formalização de lançamento complementar, deve ser declarada nula a segunda exigência. Na medida em que o crédito tributário nela veiculado já havia sido exonerado na decisão de 1ª instância, inclusive ensejando o seu reexame necessário, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. *(destaques do original)*

As providências permitidas no art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 se amoldam à previsão do Código Tributário Nacional quando permite em seu art. 149, incisos V e IX, que o lançamento seja *efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa* nas hipóteses em que *deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial*. Contudo, nos termos do parágrafo único do art. 149, *a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Decorre daí a conclusão de que o lançamento complementar se presta a corrigir vícios materiais, consistentes: i) na apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário; ii) na omissão de matéria devidamente identificada; e iii) na não atribuição de consequência a *atos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial*. Tais agravamentos, admitidos como possíveis apesar do disposto nos arts. 145 e 146 do CTN, podem ser promovidos mediante lançamento complementar, mas desde que *não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Assim, descabe aqui a classificação do vício como formal, que poderia ensejar a possibilidade de aperfeiçoamento do lançamento no prazo alargado do art. 173, II do CTN, previsto a partir *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*. Como os vícios aqui constatados sequer se conformam àqueles passíveis de aperfeiçoamento nos termos dos dispositivos legais antes referidos, com mais razão não podem ser admitidos como vícios formais, e sujeitar-se a um prazo mais alargado de correção, na forma bem exposta no precedente antes referido.

Em linha com esta conclusão também foi o posicionamento exteriorizado por esta Conselheira no voto vencedor no Acórdão nº 1402-003.869, diante da constatação de que a autoridade lançadora havia motivado equivocadamente a glosa de despesas ali sob análise:

A maioria qualificada do Colegiado acompanhou o entendimento do I. Relator no sentido de que o ágio amortizado pela autuada decorria de investimento realizado pela empresa canadense SNC-Lavalin, restabelecendo a acusação fiscal de que a empresa SNC-Lavalin do Brasil teve uma existência efêmera como investidora. Isto porque, dentre outros aspectos, *os recursos financeiros para aquisição da MinerConsult tiveram como origem a empresa canadense SNC-Lavalin, apenas transitando pela SNC-Lavalin do Brasil, que os contabilizou como empréstimos*.

Ocorre que, firmada esta premissa, a maioria do Colegiado concluiu que, embora não caracterizada a nulidade arguida pelo sujeito passivo, o lançamento de glosa de juros não poderia subsistir por incompatibilidade da acusação fiscal, neste ponto, com as conclusões antes firmadas acerca da aquisição do investimento sob análise.

Isto porque os valores aportados em SNC-Lavalin do Brasil a título de empréstimos pela real adquirente do investimento, situada no exterior, não poderiam ensejar qualquer despesa de juros na autuada, vez que não só o investimento adquirido é de titularidade da investidora estrangeira, como também não houve efetiva transferência financeira de recursos para aplicação na mutuária.

Logo, descaberia avaliar a compatibilidade dos juros pagos com as regras de subcapitalização, mas sim glosar integralmente os juros apropriados por não representar despesa da autuada.

Assim, tem parcial razão a recorrente quando argumenta:

Ocorre que as infrações mantidas se revelam contraditórias entre si. É que, de um lado, o fundamento (i.c) utilizado para a glosa das despesas com ágio é o de que a pessoa jurídica residente no exterior é que efetivamente suportou o ônus econômico da operação. De outro lado, a fiscalização aponta um excesso de juros apropriados como despesas dedutíveis, sendo certo que como se trata de um excesso, parte dele é, de fato, dedutível – não se questiona a natureza da dedutibilidade, que é inconteste, mas a sua quantidade.

Mas ora, se a sociedade sediada no Brasil paga principal e juros a sociedades a ela vinculadas no exterior em decorrência de empréstimo para a aquisição das ações, isto não quer dizer que ela está efetivamente suportando o ônus econômico da operação?

Caso a sociedade controladora no exterior tivesse suportado o ônus da operação, qual seria a necessidade de que a sociedade brasileira pagasse o principal e os juros a sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico no exterior? (grifos do original)

De fato, prevalecendo a acusação fiscal de que a sociedade controladora no exterior foi quem, de fato, suportou o ônus da operação, e efetivamente adquiriu o investimento cujo ágio foi amortizado com efeitos fiscais na fiscalizada, os juros contabilizados em razão dos empréstimos que transitaram de forma efêmera na investidora para dar-lhe a aparência de adquirente do investimento em questão, são integralmente desnecessários e indedutíveis na apuração do lucro tributável.

Assim, se a glosa de juros repousa, apenas, na inobservância dos limites estabelecidos nos arts. 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010, não é possível inovar a exigência neste momento para mantê-la, ao menos nesta parte, sob o outro fundamento retro exposto. Isto porque, consoante disciplinado pelo art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar o processo administrativo fiscal previsto no Decreto nº 70.235/72, *incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência* devem ser veiculadas por meio de *lançamento complementar*, cientificado ao sujeito passivo para apresentação de impugnação no concernente à matéria modificada, providência esta que somente pode ser iniciada *enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*, na forma do art. 149, parágrafo único do CTN, e que também encontra limites materiais no §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011:

[...]

Aliás, enquanto prevalecer o entendimento de que SNC-Lavalin do Brasil representou, apenas, empresa veículo para aquisição do investimento que originou o ágio amortizado, a glosa de juros deve ser afastada sem a necessidade de apreciação dos argumentos da recorrente acerca da inaplicabilidade das regras de subcapitalização às despesas decorrentes do empréstimo em questão.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de juros promovida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. *(destaques do original)*

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte para declarar a improcedência da exigência calcada na adição, ao lucro tributável, da parcela de R\$ 3.119.868,27.

Por fim, quanto à falta de adição despesas de tributos que competiriam ao ano-calendário 2007 (R\$ 461.219,46) – matéria “3 - falta de adição de despesas de tributos que competiriam ao ano-calendário 2007 (R\$ 461.219,46)” -, a autoridade lançadora discordou do seu cômputo no 4º trimestre/2009, quando promovida sua compensação com “restituição liberada pela Receita Federal (DOC 011)”. No referido documento constam os seguintes esclarecimentos prestados pela Contribuinte:

R\$ 1.947.208,63 (...) conforme crédito em favor da Sperfico da Amazônia S/A conforme processo administrativo nº 10183.001284/2005-27 liberado pela Receita Federal do Brasil com depósito Judicial na Caixa Econômica Federal na conta 628705017.

O valor de R\$ 461.219,46 (...) referente a compensação de INSS de 2007 com saldo de depósito judicial na conta 628705017 na Caixa Econômica Federal.

A autoridade lançadora apontou que o débito de 2007 deveria ter sido reconhecido contabilmente segundo o regime de competência, e assim representar conta de passivo quando liquidado em 2009. Quanto a este aspecto, a Contribuinte alegou, em impugnação, que havia contabilizado regularmente seus débitos previdenciários, mas o Fisco teria identificado “diferenças até hoje não explicadas e cobrou estes valores em forma de compensação com créditos do contribuinte” e, como tinha “necessidade de liberal de tal crédito”, a Contribuinte “limitou-se a aceitar tal compensação”. Em recurso voluntário acrescentou que “a compensação ocorreu somente no 4º trim de 2009 – por esta razão, não poderia a Recorrente contabilizá-lo antes mesmo de tal fato ocorrer.

Ademais, a Contribuinte arguiu, em impugnação, que à semelhança da infração cancelada pela autoridade julgadora de 1ª instância, também aqui não teria havido prejuízo ao Fisco em razão da postergação questionada pela autoridade lançadora. Em recurso voluntário ressaltou a “total incoerência em manter-se o lançamento referente ao valor do INSS/2007, pois a própria decisão consigna que independentemente de tal custo e despesa, no período de 2009 (4º Trim) a Recorrente apurou prejuízo fiscal – assim, não há o que se falar em redução indevida do tributo”.

Assim observou a autoridade julgadora de 1ª instância em relação aos juros da dívida com Lourival Tomelin, incorridos de 2007 a 2009 e contabilizados integralmente no 4º trimestre de 2009:

As regras de apuração do lucro real impõem, realmente, que as receitas e despesas sejam apropriadas segundo o regime de competência. É a conclusão que se extrai da leitura do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, combinado com o art. 177, caput, da Lei nº 6.404, de 1976.

Por outro lado, o § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ressalta, de forma bastante contundente, que: “A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base”.

No caso concreto, ao apropriar toda a despesa no 4º trimestre de 2009, não houve redução do lucro real, visto que nesse período houve apuração de prejuízo, mesmo que não houvesse sido apropriado a referida despesa, haveria prejuízo.

Portanto, não há o que se falar em infração visto que a postergação de despesa não ocasionou em falta de recolhimento de imposto ou redução de lucro.

Como se vê nos demonstrativos de apuração dos autos de infração de IRPJ e CSLL, a autoridade lançadora reconstituiu a apuração original de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa no valor de R\$ 3.680.499,69 no 4º trimestre de 2009. Ainda que não deduzidos os juros glosados de R\$ 714.808,53 e os tributos de R\$ 461.219,46, pertinentes a períodos anteriores, a apuração da Contribuinte subsistiria negativa. Ou seja, a apropriação tardia desses valores não se prestou a converter lucro tributável em prejuízo fiscal/base negativa de CSLL.

Assim, também neste último ponto há insuficiência acusatória, porque a autoridade lançadora não complementou a motivação do lançamento com os aspectos que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, integrado ao art. 273 do RIR/99, demanda para glosa de valores apropriados fora do regime de competência. Ademais, não há elementos nos autos acerca da natureza da obrigação tributária quitada em 2009, ou qualquer abordagem acerca do disposto no art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95, integrado ao art. 344 do RIR/99, para oposição à defesa da Contribuinte de que o tributo em questão somente seria dedutível quando liquidado pela compensação de ofício realizada em 2009. Embora a Contribuinte tenha prestado os esclarecimentos exigidos pelo fiscal autuante, a constatação, apenas, de que o tributo liquidado em 2009 se referia a 2007 foi suficiente para que ele promovesse a glosa.

Dessa forma, bem como considerando que apenas na decisão de 1ª instância é invocada a aplicação do art. 344 do RIR/99, e ainda assim sem qualquer ressalva ao disposto em seu §1º, que desloca a dedutibilidade do tributo para momento em que o tributo deixa de ter a exigibilidade suspensa, resta evidenciada a insuficiência da motivação para a glosa promovida, e a

impossibilidade de complementá-la porque ausente as hipóteses previstas no art. 41, §1º do Decreto nº 7.574/2011, como exposto na apreciação da matéria anterior.

Por tais razões, também aqui deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte para declarar a improcedência da exigência decorrente da adição de R\$ 461.219,46.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Considerando o histórico da discussão administrativa exposto no voto vencedor, tem-se que, com respeito à primeira arguição de nulidade, não se verifica a preclusão porque, além de afirmar que o fiscal atuante havia optado *por atuar por presunção*, houve enfrentamento de mérito para todas as infrações em impugnação, e a arguição de nulidade trazida em recurso voluntário se pauta em deficiente descrição dos fundamentos legais da exigência, que guarda proximidade com os questionamentos examinados em 1ª instância e, assim se afeiçoa a novos argumentos de defesa em face de matéria impugnada. De toda a sorte, como bem observa o I. Relator, há motivação clara das infrações nos autos de infração, tanto que a Contribuinte desenvolveu plenamente sua defesa nas duas instâncias de julgamento. De fato, a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que se segue a cada auto de infração consigna os esclarecimentos reunidos pela autoridade lançadora ao longo de procedimento fiscal e as suas conclusões acerca do procedimento fiscal, e são acompanhados da citação dos artigos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 -, bem como da Lei nº 7.689/88 e as que se seguiriam disciplinando a incidência da CSLL, os quais que justificam as adições exigidas ou as glosas promovidas, para além dos artigos da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e demais correlatos, que regulam a incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins. A Contribuinte, por sua vez, deixa de citar em seu recurso voluntário quando aponta que o lançamento carece de fundamento legal. Ainda, quanto à demonstração da base de cálculo e da alíquota para determinação dos tributos lançados, trata-se de informações que integram o “Demonstrativo de Apuração” juntado na sequência de cada auto de infração lavrado. Cabe, portanto, REJEITAR a arguição de *nulidade por ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador do tributo e base de cálculo*

Quanto à arguição de *nulidade do TDPF por ausência de notificação de sua prorrogação*, embora se trate, sim, de matéria não impugnada, vez que nada neste sentido foi

trazido em 1ª instância, desnecessário se faz negar-lhe conhecimento, porque, embora o tema não tenha sido discutido preteritamente, resta fora de dúvida que se trata de matéria sumulada neste Conselho, razão pela qual opera contra a eficiência administrativa editar decisão de não conhecimento que poderá suscitar questionamento em sede de recurso especial e, eventualmente, ser reformada para se declarar o entendimento consolidado de que *irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento* (Súmula CARF nº 171). Em linha com esta visão utilitarista, tem-se o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 1.634/2023, que passou a prever em seu art. 111, §§5º e 6º, a desnecessidade de retorno do processo para julgamento de 1ª ou 2ª instância quando remanescer para julgamento matéria que seja objeto de Súmula do CARF. Assim, deve ser CONHECIDA e REJEITADA a arguição de *nulidade do TDPF por ausência de notificação de sua prorrogação*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa