



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

Processo nº

10380.012215/2005-12

Recurso nº

De Ofício e Voluntário

Acórdão nº

1301-002.000 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de

03 de maio de 2016

Matéria

IRPJ - PROVISÕES INDEDUTÍVEIS E RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

Recorrentes

FAZENDA NACIONAL

RIGESA DO NORDESTE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

Ementa:

NEGÓCIO JURÍDICO. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Em conformidade com o Código Tributário Nacional, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento.

IMPOSTO DE RENDA. REGIME ANUAL. FATO GERADOR. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto mensal, determinado sobre base de cálculo estimada, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733-SC, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação e este ocorre, o prazo quinquenal de decadência deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

NULIDADE. FUNDAMENTOS. INEXISTÊNCIA.

Ausentes os fundamentos apontados como propulsores da nulidade do lançamento, há que se rejeitar os argumentos de defesa.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. NEGÓCIO SUBMETIDO À CONDIÇÃO SUSPENSIVA. APROPRIAÇÃO NO RESULTADO. MOMENTO.

Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base

de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. AJUSTE AO LUCRO LÍQUIDO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei, não sendo enquadrado entre estes as adições decorrentes de glosas de despesas indedutíveis promovidas em procedimento de ofício.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

Amoldam-se a verdadeiras provisões os valores registrados contabilmente como decorrentes de obrigações tributárias cujas respectivas exigibilidades encontram-se suspensas, não se admitindo, assim, a dedutibilidade dos correspondentes montantes na determinação das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da SÚMULA CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

JUROS SELIC.

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 (SÚMULA CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento aos recursos de ofício e voluntário.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

RIGESA DO NORDESTE S/A, já devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, Ceará, que manteve, em parte, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

A referida Turma Julgadora, de igual modo, por ter exonerado crédito tributário em montante superior ao seu limite alcançado, impetrhou recurso de ofício.

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever a matéria tributária apurada e as razões aportadas ao processo por meio de peça impugnatória.

Em face da contribuinte acima identificada foram efetuados lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e reflexos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, referentes ao ano-calendário 2000, no valor total de R\$ 2.316.195,04, já computados os juros moratórios e a multa de ofício de 75% (fis 3/25).

2. Segundo a peça vestibular e a descrição detalhada das circunstâncias que motivaram a presente autuação, contida no Termo de Constatação (TC) de fls. 17/23 -.... a exigência decorreu da constatação dos seguintes fatos verificados no aludido período de apuração:

a) Despesas Indedutíveis - Provisões Indedutíveis - Juros de Mora e Correção Monetária sob Condição Suspensiva - falta de adição ao resultado contábil, na determinação do lucro real, de valor provisionado a título de juros moratórios previstos em contrato firmado com o Banco do Estado do Ceará (BEC), cuja incidência se daria sob condição suspensiva, conforme detalhamento constante do TC anexo (ADI SRF n.º 22/2003);

b) Recuperação ou Devolução de Custos/Deduções - Omissão - Recuperação de Despesas de ICMS - Omissão - falta de contabilização de valores decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Ceará, mediante operação de financiamento de ICMS, cujo agente financeiro é o BEC; referidos valores têm a natureza de recuperação de despesas e, desse modo, deveriam compor o resultado tributável pelo imposto de renda, conforme discorrido no TC.

...

4. Além dos lançamentos reflexos, a exigência da CSLL incluiu ainda a infração denominada “Redução Indevida do Lucro Líquido - Provisões não Dedutíveis - Tributos ou Contribuições com Exigibilidade Suspensa”, cujos valores foram adicionados à base de cálculo da contribuição declarada no ano-calendário de 2000, com fundamento no artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; no artigo 19, da Lei nº 9.249, de 1995; no artigo 1º, da Lei nº 9.316, de 1996; no artigo 28, da Lei nº 9.430, de 1996; e no artigo 6º, da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e suas reedições.

5. Inconformada com os lançamentos, dos quais foi cientificada em 22.12.2005, a interessada, por intermédio de seus procuradores (fls 386), apresentou, em 23.01.2006, a impugnação de fls 341/365, instruída com os documentos de fls. 366/457, em que traz as alegações sintetizadas abaixo: (i) houve a consumação do prazo decadencial de direito de efetuar o lançamento em relação aos meses de janeiro a novembro de 2000, tendo em vista haver transcorrido mais de cinco anos dos correspondentes fatos geradores (art. 150, § 4.º, c/c an. 156, inc. V, do CTN); (ii) é ilegal da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o ICMS deferido (75% do ICMS devido), já que o incentivo fiscal concedido pelo Estado do Ceará se constitui recuperação de despesas a ser contabilizada não no mês do recolhimento do ICMS, mas no 36.º mês contado do vencimento do imposto, quando o perdão de parcela do valor financiado (75%*75% do ICMS devido) efetivamente se realiza, ante o regular pagamento de 25% do valor financiado (condição suspensiva, princípio da prudência ou do conservadorismo, Acórdão CSRF n.º 01-04.762); (iii) a contribuinte reconheceu o perdão, na contabilidade e no cômputo das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, naquele 36.º mês, razão pela qual a manutenção da exigência determinaria a ocorrência do temível bis in idem; (iv) são legais as deduções nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos juros de mora e da correção monetária incidentes sobre o financiamento de parte do ICMS (arts. 177 e 187, § 1.º, da Lei 6.404/76; arts 247, § 2.º, e 248 do RIR/99; PN CST n.º 58/77); (v) a contribuinte reverteu posteriormente a provisão dos juros e da correção monetária na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls 423/457); (vi) assiste-lhe o direito à isenção total do imposto de renda e respectivo adicional calculado com base no lucro da exploração (art. 546 do RIR/99), de modo que a pretensa omissão de receita decorrente da recuperação de custos seria também acrescida à base de cálculo do incentivo, não surtindo efeito o valor exigido a título de imposto; (vii) são dedutíveis da base de cálculo da CSLL os tributos com exigibilidade suspensa, de acordo com o inc. I do art. 13 da Lei n.º 9.249/95; (viii) a descrição dos fatos do auto de infração da CSLL não faz referência a essa contribuição, mas ao IRPJ, aí residindo vício de nulidade no lançamento da contribuição, ante os princípios da tipicidade, devido processo legal, ampla defesa, e a regra do art. 10, inc. III, do Decreto n.º 70.235/72; (ix) o lançamento não menciona a previsão legal para o cômputo da correção monetária provisionada (incidente sobre as parcelas do financiamento do ICMS) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (x) a multa de 75% não prevalece porque, primeiro, os valores da dívida perdoada foram oferecidos à tributação juntamente com o estorno dos juros e correção monetária; segundo, a penalidade é abusiva, violando o princípio da moralidade e os objetivos fundamentais da República Brasileira; e, terceiro, as regras do Código de Defesa do Consumidor (CDC) são aplicáveis às relações tributárias; (xi) a taxa Selic é incabível, já que não instituída por lei.

6. Ante a informação, trazida apenas com a impugnação, de que a contribuinte já teria reconhecido a receita e revertida a despesa objeto da autuação, o então julgador propôs a conversão do julgamento em diligência, para que, “à vista dos documentos de fls. 415 a 457, e da escrituração da Autuada, a Fiscalização verifique a procedência da alegação da defesa de que os valores arrolados na autuação a título de recuperação de custo/despesa, assim como, de glosa de despesas provisionadas (juros moratórios e correção monetária), compuseram, efetivamente, os resultados contábil e fiscal apurados e declarados no ano-calendário de 2003”.

7. Retomaram os autos para julgamento, sem que o contribuinte, regularmente notificado, tenha se manifestado acerca do Relatório de Diligência Fiscal (fls 470/476).

A já citada 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 08-16.218, de 16 de setembro de 2009, pela procedência parcial das lançamentos tributários.

O referido julgado foi assim ementado:

DECADÊNCIA. TERMO A QUO. IRPJ. LUCRO REAL ANUAL. FATO GERADOR. 31 DE DEZEMBRO.

O fato gerador do imposto de renda apurado com base no lucro real anual ocorre no dia 31 de dezembro. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

IRPJ. INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. ADI SRF N.º 22/2003.

O ADI SRF n.º 22/2003 não disciplina os efeitos fiscais da renúncia parcial do valor principal relativo à financiamento do ICMS concedido pelo Poder Público às pessoas jurídicas, mas apenas da renúncia dos juros e correção monetária.

IRPJ. INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO ICM DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. RECEITA OPERACIONAL. RECONHECIMENTO NO IMPLMENTO DA CONDIÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidos à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional.

IRPJ. ISENÇÃO. DESPESA INDEDIJTÍVEL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. DEDUTIBILIDADE.

Os juros e a correção monetária previstos nos contratos, mas incidentes sob condição suspensiva, são despesas que dependem de evento futuro e incerto. Por serem despesas não incorridas, enquanto não implementada a condição, não podem ser apropriadas na apuração do resultado do período.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Selic, decorre de expressa disposição legal.

POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO.

Caracteriza a hipótese de postergação de tributo, quando se exigem os juros e multa de mora pelo postergamento, o reconhecimento espontâneo da receita postecipada ou da despesa antecipada que tenha resultado em efetivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO.

Atentando para a ordem numérica dos percentuais considerados confiscatórios pela Corte Suprema, não é possível concluir que o percentual de 75% sobre o tributo devido seja também confiscatório.

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa não constituem despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aos lançamentos decorrentes aplica-se a mesma decisão do principal.

Irresignada com a manutenção de parte dos lançamentos, a fiscalizada interpôs o recurso voluntário de fls. 605/647, em que, em apertada síntese, renova a argumentação expendida na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Cuida a lide de exigências relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2000, formalizadas em virtude da imputação das seguintes infrações:

i) PROVISÕES INDEDUTÍVEIS - ausência de adição, na determinação do lucro real, de provisão relativa a juros previstos em contrato de financiamento: matéria tributável = R\$ 193.727,66;

ii) RECUPERAÇÃO DE DESPESAS - ausência de contabilização em conta de resultado de valores decorrentes de incentivos fiscais: matéria tributável = R\$ 2.467.819,82; e

iii) PROVISÕES INDEDUTÍVEIS (CSLL) - ausência de adição ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da contribuição, de valores correspondentes a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa: matéria tributável = R\$ 924.759,36.

Aprecio, pois, os recursos interpostos.

RECURSO DE OFÍCIO

Com o intuito de possibilitar uma adequada compreensão acerca da matéria que deu causa à impetração do recurso, bem como dos fundamentos que serviram de suporte ao cancelamento do crédito constituído, transcrevo fragmentos do voto condutor da decisão exarada em primeira instância.

[...]

12. Segundo registra o Termo de Constatação às fls 17/23, o Estado do Ceará concedeu à Rigespa, mediante operações de crédito do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará - FNI, recursos destinados à formação do seu capital de giro, cujos valores de referência correspondem a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do ICMS devido mensalmente.

13. Cada parcela do empréstimo é liquidada de uma só vez até o último mês do vencimento, que se dá ao término do período de carência de 36 (trinta e seis) meses contados do desembolso efetuado. Até a data do vencimento, o valor do pagamento corresponde a 25% (vinte e cinco por cento) do montante desembolsado, sem a incidência de correção monetária ou juros moratórios. Somente em caso de pagamento após o respectivo vencimento de uma ou mais parcelas desembolsadas (e apenas neste caso), a contribuinte está obrigada a amortizar 100% (cem por cento) do montante desembolsado devidamente corrigido monetariamente, desde a data do desembolso até a da liquidação, com base na variação integral, acumulada no período, da Taxa Referencial (TR) ou outro indexador que vier a substituí-lo, além

de juros moratórios de 12% (doze por cento) ao ano, incide desde a data do desembolso até a da efetiva liquidação das parcelas em atraso.

14. Tal como descrita, a autoridade fiscal divisa que referida operação implica auferimento periódico de uma vantagem financeira, correspondente aos valores que a contribuinte deixa de desembolsar. Ademais, a destinação dos recursos assim obtidos fica inteiramente na esfera de conveniência da própria empresa que os aplica como melhor lhe aprovou. As vantagens financeiras advindas da operação sob exame não possuem a natureza de receitas, uma vez que não constituem transferência de recursos de fora da empresa para esta, como ocorre, por exemplo, quando a empresa realiza uma venda, obtém um desconto bancário etc. As vantagens financeiras advindas da operação sob comento têm a natureza de recuperações de despesas, mais precisamente de recuperação da despesa do ICMS incidente nas vendas efetuadas.

15. A autoridade fiscal interpretou o Ato Declaratório Interpretativo nº SRF nº 22, de 29 de outubro de 2003, DOU 31.10.2003, no sentido de que os valores mensalmente desembolsados pelo Banco do Estado do Ceará S/A (BEC) devem ser contabilizados a débito da conta de obrigação (ICMS a Recolher), tendo por contrapartida dois créditos: um crédito em conta de resultado no mês de obtenção do financiamento (Recuperação de Despesa), pelo valor correspondente à redução da despesa do ICMS sobre Vendas, ou seja, 75% (setenta e cinco por cento) do valor periodicamente desembolsado pelo BEC e, por conseguinte, não desembolsado pela contribuinte; e outro crédito, correspondente aos 25% (vinte e cinco por cento) restantes, em conta de obrigação do grupo do exigível a longo prazo (financiamento a longo prazo).

16. Diversamente do acima exposto, a contribuinte, ao longo do ano-calendário 2000, contabilizou todos os valores periodicamente desembolsados pelo BEC a crédito de conta de obrigação pertencente ao exigível a longo prazo (Financiamento do ICMS-221.06-06), deixando, assim, de reconhecer, em conta de resultado, as parcelas desses valores correspondentes à recuperação de despesa de ICMS que obteve em decorrência da operação.

...

2 Incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores referentes ao incentivo fiscal (ICMS diferido)

25. A autuada obteve financiamento no valor de 75% do ICMS recolhido (os 25% do imposto são pagos com recursos próprios, e os outros 75% são pagos com recursos do financiamento), com a possibilidade do perdão de 75% do montante financiado, desde que viesse a pagar os 25% ao final dos 36 meses subseqüentes ao mês de recolhimento do imposto sendo-lhe dispensados inclusive dos encargos remuneratórios do financiamento (juros e correção). Porém, caso não cumprisse essa condição, deveria arcar com o total do valor financiado, mediante execução da garantia fidejussória (nota promissória emitida na concessão do financiamento).

2.1 CRITÉRIO TEMPORAL DO FATO GERADOR

26. O grande debate que aqui se trava tenciona identificar a forma como o perdão deve integrar o cômputo das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse mister, vale notar que o valor correspondente à renúncia poderá assumir três qualificações jurídicas, quando se examina a sua repercussão na definição dos aspectos do fato gerador e do crédito tributário do IRPJ, a saber:

(i) Dedução indevida de gastos incorridos com o ICMS, se a condição para a obtenção do perdão for considerada resolutória; nessa hipótese, o benefício obtido deverá implicar redução de despesa ou custo, a ser contabilizada no mês em que incorrido o ICMS;

(ii) Recuperação de custo ou despesa, se a condição para a obtenção do perdão for considerada resolutória; nessa hipótese, o benefício obtido deverá ser computado em conta de resultado no mês em que obtido o financiamento, a título de receita operacional (recuperação de despesa no mês seguinte);

(iii) Recuperação de custo ou despesa, se a condição para a obtenção do perdão for considerada suspensiva; nesse caso, ter-se-á a sua natureza de receita operacional, a ser contabilizada no 36.º mês subsequente ao vencimento do ICMS utilizado para o cálculo do empréstimo.

27. Nos lançamentos documentados nos autos n.º 10380.016589/2008-50, a autoridade lançadora considerou configurada a primeira hipótese, ou seja, redução do custo ou despesa no mês em que incorrida a despesa com ICMS, dando, assim, aplicação estrita ao que previsto no ADI SRF n.º 22/2003, procedimento esse considerado acertado por este Órgão de julgamento (Acórdão DRJ/FOR n.º 08-15.971, de 13 agosto de 2009). No entanto a mesma Tuma de julgamento, acompanhando a Declaração de Voto (infra) do julgador Neudson Cavalcante, passa a adotar o entendimento segundo o qual o ADI não disciplina os efeitos fiscais da renúncia parcial do valor principal relativo a financiamento do ICMS concedido pelo Poder Público às pessoas jurídicas, mas apenas da renúncia dos juros e correção monetária. Vale observar que esse entendimento vem repercutir diretamente no julgamento deste caso, já que semelhante ao outro em todos os aspectos considerados relevantes.

...

35. Do quanto expendido, e uma vez afastada a pertinência do ADI para regular a espécie, está-se a divisar a existência de erro temporal na aplicação da norma de incidência tributária (inobservância, portanto, do princípio da prudência e ofensa ao regime de competência) e na qualificação da infração fiscal formalizada, de modo a irremediavelmente viciar o lançamento nessa parte.

36. Em verdade, vislumbro aplicação distorcida da norma jurídica tributária em, pelo menos, dois de seus critérios: o material (qualificação da conduta da contribuinte que teria violado o direito subjetivo de crédito da Fazenda Pública) e o temporal (o momento correto de se reconhecer violado referido direito).

...

38. A errônia na qualificação da matéria tributável é evidente (critério material). Com efeito, a conduta da contribuinte deveria ter sido identificada como, no máximo, postergação do pagamento do tributo, já que ela sustenta o reconhecimento da recuperação de custo ou despesa no 36º mês.

39. Por sua vez, o equívoco na concretização do critério temporal está demonstrado na Declaração de Voto, feita pelo julgador Neudson Cavalcante. Vale dizer, o oferecimento à tributação do perdão obtido sobre a parcela principal do empréstimo deve se dar no 36º mês de obtenção do financiamento, e não neste mês.

Com suporte em tais fundamentos, a autoridade julgadora de primeira instância exonerou a Recorrente do crédito tributário relativo à infração RECUPERAÇÃO DE

DESPESAS - ausência de contabilização em conta de resultado de valores decorrentes de incentivos fiscais.

Penso que o decidido na instância *a quo* não seja merecedor de qualquer reparo, pois me parece indiscutível que a recuperação de despesa decorrente do benefício fiscal instituído pelo ente estadual, estava submetida à condição suspensiva, de modo que a contribuinte somente se obrigava a computar os efeitos fiscais decorrentes do benefício a partir do momento em que referida condição fosse implementada, no caso, a partir do 36º mês contados do desembolso.

Como bem assinala o ato decisório de primeiro grau, ao emprestar à condição em referência natureza resolutória, a autoridade fiscal maculou tanto o aspecto material da hipótese de incidência, eis que, no máximo, poder-se-ia estar diante de postergação de pagamento de tributo, como o seu aspecto temporal, visto que o momento da ocorrência do fato gerador, se fosse o caso, dar-se-ia a partir do 36º mês do desembolso.

Alinho-me também ao entendimento de que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 22, de 2003, abaixo transcrito, no que tange aos efeitos fiscais, disciplinou, apenas, o tratamento a ser dispensado aos juros e correção monetária nos financiamentos de ICMS concedidos pelo Poder Público.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 374, 377 e 443 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1999), e o que consta do processo nº 10768.028583/98-01, declara:

Art. 1º Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo único. Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999.

Art. 2º Os juros e a atualização monetária contratados, incidentes sob condição suspensiva, serão considerados despesas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando implementada a condição.

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Anoto, de início, que as alegações da Recorrente acerca da imputação de ausência de contabilização em conta de resultado de valores decorrentes de incentivos fiscais não serão apreciadas, haja vista o fato do presente pronunciamento estar sendo direcionado no sentido de cancelar a referida infração, por meio do improvimento do recurso de ofício.

DECADÊNCIA

Alega a Recorrente que os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2000 foram alcançados pela decadência.

Equivoca-se a Recorrente em seus argumentos.

Sendo ela optante pela apuração do LUCRO REAL ANUAL, o fato gerador do IRPJ e da CSLL considera-se ocorrido em 31 de dezembro, nos termos do disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, descabendo, pois, falar em fato gerador mensal.

Assim, considerando que os lançamentos tributários foram efetivados em 22 de dezembro de 2005, não se pode falar em caducidade do direito de a Fazenda constituir créditos tributários, vez que, por força do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a data limite para tanto seria 31 de dezembro de 2005.

VÍCIO DE FORMA E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE CORRETA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. ILEGAL ACRÉSCIMO DA CORREÇÃO MONETÁRIA NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Sustenta a Recorrente que "*no lançamento da exigência da CSLL em nenhum momento existe referência à CSLL*". Na mesma linha, alega que estão sendo cobrados valores tidos como correção monetária, sem que a capitulação legal não faça menção a isto.

Os fragmentos abaixo reproduzidos, extraídos do AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL e do TERMO DE CONSTATAÇÃO que integra as autuações, demonstram que o alegado pela Recorrente não procede.

AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL

001 - CSLL

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

O contribuinte deixou de adicionar ao resultado contábil, para fins de apuração do lucro real, o valor abaixo discriminado, decorrente de provisão de juros moratórios previstos em contrato de financiamento do ICMS firmado pela empresa e o Banco do Estado do Ceará S/A (BEC).

A incidência do supra-referido encargo, conforme previsto no contrato, está sob condição suspensiva e, deste modo, a provisão dele decorrente deve compor o resultado tributável pelo Imposto de Renda, conforme detalhado no Termo de Constatação anexo e parte integrante do presente auto de infração. (GRIFEI)

Deste modo procede-se ao presente lançamento de ofício para formalização da exigência do crédito tributário correspondente.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

O contribuinte deixou de contabilizar em conta de resultado os valores abaixo discriminados, decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelo Governo do Estado do Ceará, mediante operação de financiamento do ICMS, cujo agente financeiro é o Banco do Estado do Ceará, o que ocasionou a redução indevida do lucro real.

Os referidos valores têm a natureza de recuperação de despesa e, deste modo, deveriam compor o resultado tributável pelo Imposto de Renda, conforme detalhado no Termo de Constatação, anexo e parte integrante do presente auto de infração.

Deste modo procede-se ao presente lançamento de ofício para formalização da exigência do Crédito tributário correspondente.

002 - CSLL - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA

A contribuinte provisionou valores referentes a tributos e contribuições cuja exigibilidade encontra-se suspensa por medida judicial.

Todavia, tais valores não foram adicionados ao lucro contábil para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme detalhado no Termo de Constatação, anexo e parte integrante do presente auto de infração, razão porque procede-se ao presente lançamento de ofício para formalização da exigência do correspondente crédito tributário (GRIFEI)

TERMO DE CONSTATAÇÃO (fls. 17/23)

[...]

V.7) Verificou-se, ainda, que a empresa em 31/12/1999, efetuou a provisão dos encargos (**correção monetária e juros moratórios**) previstos sob condição suspensiva nos instrumentos supra-analisados. Por outro lado, a referida provisão não foi adicionada ao resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ressalte-se, ainda, que esta provisão foi estornada no ano-calendário 2000, e que não houve saldo a pagar CSLL apurado na correspondente DIPJ/2001

V.8) em relação às provisões supra-referidas, no ano-calendário 2000, verificou-se que a empresa contabilizou, a partir de ago/2000, uma série de provisões de encargos (**correção monetária e juros moratórios**) - e de reversões destas provisões - relativas aos instrumentos supracitados. Tal procedimento restou por reduzir o resultado do exercício pelo montante de R\$193.727,66, que ficou registrado na conta Juros Passivos (409.00-06) e não foi adicionado ao resultado do exercício para fins de apuração do lucro real e da **base de cálculo da CSL**

É importante registrar que a eventual incorreção ou deficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal, por si sós, não representam elementos suficientes à decretação da nulidade do lançamento. No caso, o elemento essencial à adoção da medida é a constatação, fora de qualquer dúvida, da ocorrência de cerceamento do direito de defesa, o que, a meu juízo, não ficou caracterizado na presente situação.

O fato de a autoridade autuante, ao descrever a falta de recolhimento de CSLL no auto de infração correspondente à referida exação, fazer referência ao imposto de renda, a meu ver, não macula o lançamento, pois, como já dito, isto não comprometeu a compreensão da infração que estava sendo imputada na citada peça acusatória.

LEGALIDADE DA DEDUÇÃO DOS JUROS E DA CORREÇÃO MONETÁRIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega a Recorrente que, embora o desembolso pudesse ter ocorrido posteriormente, em obediência ao regime de competência, os juros e a correção monetária foram reconhecidos como despesas mensais. Diz que, em momento posterior, esses juros e correção monetária foram revertidos, isto é, foram oferecidos à tributação, de modo que, mantida a exigência, ficará caracterizada a duplidade de incidência.

Primeiramente, noto uma certa contradição por parte da Recorrente.

Com efeito, ao discorrer sobre os valores dos incentivos que a Fiscalização entendeu que deveriam ser tributados como recuperação de despesa, a Recorrente assinalou:

Oportuno destacar que a incerteza sobre o direito ou não do perdão da dívida (75% dos 75%) somente seria desfeita no momento imediatamente após ao adimplemento contratual, o que motivaria, de certo, o reconhecimento do direito ao referido perdão, e consequentemente, o incremento das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Ou seja, para contestar a tributação da recuperação da despesa, sustenta que isso só poderia ocorrer "*após o adimplemento contratual*", mas, na apropriação dos juros de mora e da correção monetária, encargos intrinsecamente associados a esta mesma recuperação de despesa, defende que deveria ser observado o regime de competência, desconsiderando-se, assim, a condição suspensiva a que estava submetido o negócio jurídico.

À evidência, não se pode concordar com tal entendimento.

Aproveito, aqui, o pronunciamento da autoridade julgadora de primeira instância, que, amparado no já citado ADI nº 22, de 2003, registrou:

[...]

57. Nas razões de fundo, acompanho o teor do ADI, ao preceituar que os juros e a atualização monetária contratados, incidentes "sob condição suspensiva, serão considerados despesas no lucro real e na base de cálculo da CSL, quando implementada a condição. Assim, não seria cabível a dedutibilidade do mero provisionamento dessa despesa, que é incerta.

58. Conforme consta do Contrato de Mútuo e Aditivo (fls 69/77 - Cláusula Quarta), os incentivos foram concedidos mediante condições. Somente havendo o inadimplemento de determinadas cláusulas por parte da beneficiária é que os encargos (juros e correção monetária) se tornariam exigíveis. Os encargos, então, também incidem sob condição suspensiva. Está-se diante de despesas condicionadas à ocorrência de evento futuro e incerto: o inadimplemento de obrigações por parte da beneficiária. Tais despesas não são pagas nem incorridas enquanto não implementada a condição, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração do resultado do período, bem como indisponível para o beneficiário do correspondente rendimento, por consistir em meras expectativas: de obrigação, para a interessada; e de direito, para o agente financeiro. Tal entendimento já foi exarado no PN CST nº 07, de 1976, que versa especificamente sobre a matéria (ao contrário do PN CST nº 58/77). O referido Parecer está assim ementado:

Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

No que diz respeito à alegação da Recorrente de que os valores registrados a título de provisão foram, posteriormente, oferecidos à tributação, cumpre assinalar que a documentação trazida por ocasião da apresentação da impugnação para comprovar tal fato foi devidamente apreciada pelo ato decisório recorrido, conforme transcrição abaixo.

[...]

62. Subsidiariamente, a contribuinte sustenta que os valores registrados a título de provisão foram posteriormente revertidos, ou seja, oferecidos à tributação, conforme documentos comprobatórios juntados à impugnação, constantes das fls 423/457.

63. A documentação apresentada não evidenciava a alegada reversão, razão pela qual o julgamento foi convertido em diligência. Realizada a investigação, essa foi a conclusão do seu relatório:

Não consta dos elementos supra referidos que os valores arrolados nos autos de infração a título de glosa de despesas provisionadas (juros moratórios e correção monetária) tenham sido revertidos no ano-calendário 2002 (valor constante do processo 10380-012.214/2005-78) e no ano-calendário 2003 (valor constante do processo 10380-012.215/2005-12)

64. **Do relatório fora notificada a contribuinte, que se quedou inerte** (fl 553). (GRIFEI)

Não merecem acolhimento, portanto, os argumentos expendidos pela Recorrente em sua peça de defesa.

ISENÇÃO COM BASE NO LUCRO DA EXPLORAÇÃO

Alega a Recorrente que tem isenção total do Imposto de Renda e respectivo adicional com base no lucro da exploração, de modo que, caso a RECUPERAÇÃO DE CUSTO seja levada em consideração para apuração do lucro líquido, necessariamente tal valor deverá ser levado a efeito na apuração do lucro da exploração, e, diante da isenção total, o imposto não pode ser exigido.

Aqui, de igual modo, acolho o decidido em primeira instância, que, ao amparo do disposto no Parecer Normativo CST nº 13/80, concluiu que, *"quando do procedimento fiscal resultar glosa de custos ou despesas indevidáveis, aumentando, por consequência, o lucro líquido do exercício, não haverá o aumento correspondente no lucro da exploração"*.

O posicionamento consagra o entendimento de que os ajustes ao lucro líquido na determinação do lucro da exploração, base de cálculo dos incentivos de redução e isenção do imposto, limitam-se aos itens expressamente previstos na lei.

Adito que, como integrante do Colegiado, encontrei a matéria em debate por ocasião da prolação do acórdão nº 105-0673, de 07 de novembro de 2007, também referenciado pela decisão de primeira instância, em que o Ilustre Conselheiro Irineu Bianchi, em seu voto, assinalou:

As constatações do fisco, como antes mencionado, caracterizam infrações e não podem ter o mesmo tratamento fiscal dispensado aos valores necessários e inerentes à atividade incentivada.

No referido julgado, restou ementado:

IRPJ - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO - As adições ao lucro líquido para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração, senão quando tal ajuste seja expressamente previsto na legislação.

ISENÇÃO - ALCANCE DO BENEFÍCIO - A isenção refere-se ao imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração. Não alcança parcelas do tributo calculado em função de custos/despesas indedutíveis ou de receitas omitidas, porque tais parcelas adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real não podem afetar o lucro da exploração, salvo quando se tratar de ajuste expressamente previsto na legislação.

TRIBUTOS COM A EXIGIBILIDADE SUSPENSA - DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Sustenta a Recorrente que, tratando-se de obrigação legal, que não se confunde com provisão, os tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Com o devido respeito às posições em sentido contrário, não encontro reparo a ser feito na fundamentação reproduzida no Termo de Constatação no sentido de que os tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa assumem o caráter de provisão, haja vista o fato de essa exigibilidade depender de resultado incerto.

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado pela Superintendência Regional da Receita Federal em São Paulo, reproduzido nos autos do processo administrativo nº 19740.000234/2008-87, no sentido de que:

1. não obstante o disposto nos arts. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que estenderam à CSLL as normas de apuração e de cálculo do IRPJ, a base de cálculo da contribuição em referência continua regida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e legislação posterior;

2. não se pode aplicar à CSLL, de forma automática, as adições e exclusões previstas para o imposto de renda pessoa jurídica;

3. a restrição prevista no parágrafo 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, que impede a dedução, na determinação do lucro real, dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa, não pode servir de único fundamento para a não aceitação dessa mesma dedução na apuração da base de cálculo da contribuição;

4. não obstante, a letra “c” do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, na redação que lhe foi dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990, dispõe que, na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o resultado do período-base será ajustado pela adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real;

5. o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ressalvando as que expressamente nomina, veda, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedução de qualquer provisão;

6. os tributos e contribuições que se encontram com a sua exigibilidade suspensa têm natureza de provisão, eis que revelam obrigação incerta, dependente de evento futuro; e

7. os valores deduzidos na apuração do resultado do exercício a título de tributos ou contribuições com exigibilidade suspensa, observado o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A questão, como se vê, não diz respeito exatamente à aplicação de disposição legal própria do imposto de renda à contribuição social sobre o lucro líquido, mas, sim, de identificação, a partir da interpretação da disposição expressa, da natureza da obrigação revelada pelos tributos e contribuições que se encontram com a exigibilidade suspensa, se provisão, eis que incerta e dependente de manifestação futura acerca da sua própria existência, ou despesa incorrida.

Penso que a única razão capaz de impedir a dedução dos tributos que se encontram com a exigibilidade suspensa reside exatamente no fato de a lei ter concebido que, neste caso, os valores registrados contabilmente refletem verdadeiras provisões.

A meu ver, suspensa a exigibilidade por força de mandamento legal, a obrigação perde o atributo de certeza, ficando dependente de pronunciamento futuro, seja judicial, seja da própria Administração.

Destaco que o lançamento tributário contestado tomou por base as disposições do art. 2º da Lei nº 7.689/88 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, não se apoiando, pois, no preconizado pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

Reproduzo, por pertinente, fragmentos do pronunciamento do ilustre jurista Ricardo Mariz de Oliveira, transcritos nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90 (acórdão nº 101-96.423), acerca da questão que ora se aprecia.

"(...)

Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser consequente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunda em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais haverá risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e haverá a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o consequente trato legal.

(...)"

MULTA DE OFÍCIO

Argumenta a Recorrente que a multa de ofício deve ser afastada, vez que a regra do art. 138 do CTN deve ser aplicada em razão do fato de que os valores objeto de incentivo fiscal, bem como os juros e a correção monetária, foram oferecidos à tributação. Adita que, ainda que assim não seja, a multa no patamar de 75% viola o princípio da moralidade administrativa, já que é extorsiva e desproporcional.

Como já visto, o crédito tributário decorrente dos valores objeto de incentivo fiscal estão sendo cancelados e, relativamente aos juros e à correção monetária, a contribuinte não aportou ao processo documentos comprobatórios do oferecimento à tributação dos valores correspondentes. Portanto, sendo a situação distinta da contemplada na peça recursal, descabe qualquer apreciação acerca da incidência, ou não, da norma estampada no art. 138 do CTN.

No que diz respeito às demais alegações, cabe apenas esclarecer que, nos termos da súmula nº 2, "*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária*".

TAXA SELIC

Alega a Recorrente que a TAXA SELIC não pode ser aplicada, eis que não foi criada por lei para fins tributários.

De igual forma, a questão da utilização da TAXA SELIC na aplicação dos juros moratórios já foi pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme súmula CARF nº 4, abaixo reproduzida.

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.

Com suporte nas razões antes expostas, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos interpostos.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator