



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

Processo nº 10580.010074/2003-85
Recurso nº 157.589 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.341 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente ECONTRADING S/A COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: RECONHECIMENTO DE RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. LIQUIDEZ. As receitas correspondentes a créditos reconhecidos judicialmente devem integrar a base de cálculo do imposto no período em que ocorrer sua disponibilidade econômica ou jurídica, presente também a indispensável liquidez dos referidos créditos.

RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO. REGIME DE COMPETÊNCIA. O contribuinte pode recompor seu resultado tributável, mediante a exclusão de receitas que tenham integrado o resultado contábil e, pelo regime de competência, pertençam a outro período. No caso concreto, entretanto, não se comprovou que as receitas que o contribuinte pretendia excluir de fato pertenciam a período diverso.

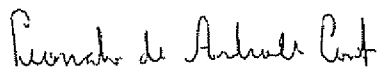
DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. A realização de diligência não é direito subjetivo do contribuinte, devendo ser deferida somente quando indispensável ao deslinde da questão sob exame, o que não é o caso. Pelo mesmo motivo, seu fundamentado indeferimento no julgamento em primeira instância não caracteriza cerceamento ao direito de defesa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITAÇÃO. Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, em razão da compensação de prejuízos anteriores acumulados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as questões preliminares arguidas, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 12 NOV 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Fábio Soares de Melo, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

ECONTRADING S/A COMÉRCIO EXTERIOR, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 15-11.666, de 03/11/2006, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado quando do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o processo em questão de Auto de Infração, referente ao ano-calendário de 1999, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 02 a 06, no valor de R\$ 435.614,02 (quatrocentos e trinta e cinco mil, seiscentos e quatorze reais e dois centavos), acrescido das cominações legais pertinentes, proveniente da glosa da compensação indevida de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, tendo em vista a inobservância do limite máximo de compensação, de 30% (trinta por cento) do lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

No Termo de Verificação Fiscal, à fl. 07, o agente fiscal declara, em síntese:

a) que iniciada a fiscalização, através de intimação enviada em 04/09/2003 e recepcionada em 08/09/2003, conforme Aviso de Recebimento em anexo, ao contribuinte foi solicitado informar o motivo das divergências encontradas na DIPJ/2000, ano-calendário de 1999, no que diz respeito às linhas 10/34 (Compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores) e 30/22 (Compensação de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores). O contribuinte não respondeu à intimação;

b) que o artigo 15 da Lei nº 9.065/95 limita a compensação de prejuízos anteriores, no máximo, a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Em igual sentido, o artigo 16 da mesma lei, limita a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, de modo a reduzi-la em um máximo de 30%;

c) que fizemos a redução dos valores compensados ao máximo permitido na lei (a compensação de prejuízos fiscais passou de R\$2 626.365,84 para R\$787.909,75, e a compensação de bases negativas da CSLL passou de R\$2.741.712,46 para R\$822.513,73), o que resultou em lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, com multa de 75%.

O enquadramento legal aponta infração aos artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, e 510 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999.

Às fls. 17 a 31, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- de início, registre-se que, diferente do que consta do Auto de Infração, a ora Impugnante respondeu, sim, ao Termo de Intimação datado de 04/08/2003, protocolando petição em 15/09/2003 (doc. 03), através do qual esclareceu que não há que se falar em compensação indevida de prejuízos fiscais no ano-base de 1999, em razão de não ter auferido lucro naquele ano, fato este não considerado pelos agentes fiscais;
- no mérito, temos que a autuação é improcedente, em razão da existência de decisão em processo administrativo, alterando os lançamentos contábeis da Impugnante. Os prepostos da Delegacia da Receita Federal de Salvador autuaram a ora Impugnante sem analisar os efeitos da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, proferida no processo nº 10580.010483/00-77, conforme Acórdão DRJ/SDR nº 779/02 (doc. 04). Trata-se de processo gerado pela impugnação aos Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL (doc. 05). Aquela ação fiscal teve início em 15/02/2000, culminando com a lavratura dos referidos Autos de Infração, sob o fundamento de “redução indevida do lucro líquido”, nos períodos-base de 1995 e 1999;
- entenderam os auditores da Receita Federal que as receitas originárias do chamado “crédito-prêmio IPI”, objeto de ação judicial, contabilizada pela contribuinte, nos períodos-base de 1995 e 1999, em conta do grupo “Resultados de Exercícios Futuros”, bem como as receitas decorrentes de créditos do Finsocial discutidos em ação judicial de repetição de indébito, relativos à majoração da alíquota dessa Contribuição, contabilizadas no período-base de 1995, no mesmo grupo de contas, deveriam ter sido incluídas no Demonstrativo do Resultado do Exercício dos anos-calendário de 1995 e 1999;
- a ora Impugnante ofereceu defesa contra aqueles Autos de Infração, sendo que a DRJ/Salvador decidiu, por unanimidade, considerar improcedentes os lançamentos (transcreve alguns fundamentos do Acórdão). Portanto, pela decisão desta DRJ, nem a ora Impugnante nem os auditores autuantes tinham razão, já que o entendimento foi no sentido de que a receita relativa ao crédito-prêmio IPI deveria ter sido realizada no ano de 1991, quando do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito ao crédito;
- o que fez a ora Impugnante num primeiro momento (nos anos de 1995 e 1999) foi contabilizar os valores questionados, debitando na conta “crédito-prêmio exportação” (Ativo Realizável a Longo Prazo) e creditando na conta “receitas incentivadas” (Resultado de Exercícios Futuros), portanto sem impacto imediato nas contas de resultado daqueles anos. Num segundo momento, já com êxito final nas ações judiciais, a Impugnante começou a

realizar as receitas registradas em conta de Resultados de Exercícios Futuros, através da compensação desses créditos com tributos e contribuições federais devidos, debitando na conta de IPI (Passivo Circulante) e creditando na conta de “Crédito-prêmio” (Ativo), além de debitar na conta “receitas incentivadas”, com o respectivo crédito na conta “Crédito-prêmio” (Resultado do Exercício);

- foi precisamente neste momento que a Impugnante reconheceu de forma expressa a receita, gerando impacto no seu resultado, já que ao imputar o valor compensado no resultado do exercício, ofereceu à tributação a receita efetivamente ganha, pois antes do encerramento da ação judicial o que havia era uma expectativa de direito. Esse procedimento foi considerado incorreto, conforme o citado Acórdão da DRJ/SDR, posto que entenderam que a realização da receita deveria ter ocorrido em 1991 e não em 1995 e 1999, nem mesmo nos momentos das compensações, partindo da premissa de que, com o trânsito em julgado da medida judicial, ocorreu a aquisição definitiva do direito, tornando-se receita realizável;
- em atendimento aos termos do referido Acórdão, a ora Impugnante refez seus lançamentos contábeis e passou a apurar prejuízo no ano-calendário de 1999, ao invés de lucro tributável. Por consequência, não há que se falar em compensação indevida de prejuízos fiscais, sendo, portanto, o Auto de Infração ora atacado completamente improcedente. Como prova das alegações acima, junta à presente defesa planilha demonstrativa do novo resultado ajustado do exercício de 1999 (doc. 06). Esta planilha começa indicando Lucro Líquido apurado de janeiro a dezembro de 1999, conforme valores extraídos do Lalur, que também segue em anexo (doc. 07). Estornaram-se os valores apropriados do crédito-prêmio IPI, conforme livros Razão e Diário (docs. 08 e 09), sendo que o valor total do crédito excluído está conforme Balancete de 31/12/1999 (doc. 10). Com o estorno, apura-se prejuízo, não se sustentando a autuação fiscal;
- o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, bem como a Contribuição Social sobre o Lucro incidem sobre o acréscimo patrimonial das empresas, ou como o próprio nome indica, sobre a renda ou lucro. É ponto pacífico tanto na doutrina como na jurisprudência que renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial. Se há acréscimo patrimonial, há tributação a incidir. Se há decréscimo, há perda patrimonial passível de recomposição em períodos subsequentes. Essa recomposição do patrimônio ocorre através das compensações dos prejuízos fiscais ou pelas deduções de bases negativas;
- quando se trata de tributação sobre a renda, o que se verifica é a tributação sobre a parcela correspondente ao acréscimo patrimonial, que é, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, “o lucro real”, base de cálculo do imposto de renda. E para que se chegue ao lucro real devem ser consideradas tanto as grandezas negativas quanto as positivas que o compõem, assim como os custos, as despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contrapartida à receita líquida apurada. Da mesma natureza do Imposto de Renda provém o Imposto sobre o Lucro Líquido (art. 35 da Lei nº 7.713/88) e a Contribuição Social sobre o Lucro (art. 2º da Lei nº 7.689/88). Ao tentar cobrar Imposto de Renda ou Contribuição Social sobre parcela que não significa acréscimo patrimonial, a Receita Federal acaba por desfigurar a base de cálculo dessas exações;
- a Impugnante transcreve decisões proferidas pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, nas quais restou reconhecida que a limitação imposta pela Lei nº 8.981/95 desnatura a base de cálculo do IRPJ, com incidência sobre o patrimônio. A partir de todos os ângulos que se examina



a matéria, conclui-se pelo direito da ora Impugnante de não se submeter ao pagamento da exação em discussão. Caso assim não seja entendido, requer a realização de diligência fiscal, com a finalidade específica de se constatar que ao refazer os lançamentos, em atendimento ao Acórdão DRJ/SDR nº 779/02, a Impugnante apurou prejuízo ao invés de lucro no ano-calendário de 1999, o que torna sem efeito a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas realizadas;

- por todas as razões expostas, a Impugnante requer que seja dado integral provimento à presente impugnação, a fim de que seja cancelado e arquivado o Auto de Infração ora atacado, reconhecendo a insubsistência do lançamento do crédito tributário nele contido.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 32 a 202.

A 2ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 15-11.666, de 03/11/2006 (fls. 205/217), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Devem ser negadas as solicitações de diligência consideradas desnecessárias à solução do litígio.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

A partir do Ano-calendário de 1995, a compensação de prejuízos fiscais não poderá exceder a 30% (trinta por cento) do lucro real apurado em cada período-base.

RECONHECIMENTO DE RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA

O estorno de lançamento contábil relativo ao reconhecimento de receita, em virtude de desobediência ao regime de competência, somente poderá ser autorizado, caso a referida receita venha, efetivamente, a ser tributada no período-base em que foi auferida.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

O afastamento da aplicabilidade de lei ou de ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.



Ciente da decisão de primeira instância em 11/12/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 219v, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/01/2007, conforme carimbo de recepção à folha 223.

No recurso interposto (fls. 223/261), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

I – A decisão ora recorrida teria desconsiderado decisão anterior da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, proferida em outro processo.

A recorrente repete, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na impugnação acerca deste ponto, como segue:

Os prepostos da Delegacia da Receita Federal de Salvador teriam autuado a interessada sem analisar os efeitos da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, proferida no processo nº 10580.010483/00-77, conforme Acórdão DRJ/SDR nº 779/02. Trata-se de processo gerado pela impugnação aos Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL. Aquela ação fiscal teve início em 15/02/2000, culminando com a lavratura dos referidos Autos de Infração, sob o fundamento de “redução indevida do lucro líquido”, nos períodos-base de 1995 e 1999;

Entenderam os auditores da Receita Federal que as receitas originárias do chamado “crédito-prêmio IPI”, objeto de ação judicial, contabilizada pela contribuinte, nos períodos-base de 1995 e 1999, em conta do grupo “Resultados de Exercícios Futuros”, bem como as receitas decorrentes de créditos do Finsocial discutidos em ação judicial de repetição de indébito, relativos à majoração da alíquota dessa Contribuição, contabilizadas no período-base de 1995, no mesmo grupo de contas, deveriam ter sido incluídas no Demonstrativo do Resultado do Exercício dos anos-calendário de 1995 e 1999;

A interessada ofereceu defesa contra aqueles Autos de Infração, sendo que a DRJ/Salvador decidiu, por unanimidade, considerar improcedentes os lançamentos. Portanto, pela decisão da DRJ, nem a interessada nem os auditores autuantes tinham razão, já que o entendimento foi no sentido de que a receita relativa ao crédito-prêmio IPI deveria ter sido realizada no ano de 1991, quando do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito ao crédito;

O que fez a interessada num primeiro momento (nos anos de 1995 e 1999) foi contabilizar os valores questionados, debitando na conta “crédito-prêmio exportação” (Ativo Realizável a Longo Prazo) e creditando na conta “receitas incentivadas” (Resultado de Exercícios Futuros), portanto sem impacto imediato nas contas de resultado daqueles anos. Num segundo momento, já com êxito final nas ações judiciais, a interessada começou a realizar as receitas registradas em conta de Resultados de Exercícios Futuros, através da compensação desses créditos com tributos e contribuições federais devidos, debitando na conta de IPI (Passivo Circulante) e creditando na conta de “Crédito-prêmio” (Ativo), além de debitar na conta “receitas incentivadas”, com o respectivo crédito na conta “Crédito-prêmio” (Resultado do Exercício);

Foi precisamente nesse momento que interessada reconheceu de forma expressa a receita, gerando impacto no seu resultado, já que ao imputar o valor compensado no resultado do exercício, ofereceu à tributação a receita efetivamente ganha, pois antes do encerramento da ação judicial o que havia era uma expectativa de direito. Esse procedimento foi considerado incorreto, conforme o citado Acórdão da DRJ/SDR, posto que entenderam que

a realização da receita deveria ter ocorrido em 1991 e não em 1995 e 1999, nem mesmo nos momentos das compensações, partindo da premissa de que, com o trânsito em julgado da medida judicial, ocorreu a aquisição definitiva do direito, tornando-se receita realizável;

Em atendimento aos termos do referido Acórdão, a interessada refez seus lançamentos contábeis e passou a apurar prejuízo no ano-calendário de 1999, ao invés de lucro tributável. Por consequência, não há que se falar em compensação indevida de prejuízos fiscais, sendo, portanto, o Auto de Infração ora atacado completamente improcedente.

II – Provas não examinadas pelos Julgadores de primeira instância.

A recorrente transcreve trecho do relatório elaborado quando do julgamento em primeira instância (fl. 208), no qual são mencionadas as provas juntadas pela então impugnante ao processo:

Como prova das alegações acima, junta à presente defesa planilha demonstrativa do novo resultado ajustado do exercício de 1999 (doc. 06). Esta planilha começa indicando Lucro Líquido apurado de janeiro a dezembro de 1999, conforme valores extraídos do lalur, que também segue em anexo (doc. 07). Estornaram-se os valores apropriados do crédito-prêmio IPI, conforme livros Razão e Diário (docs. 08 e 09), sendo que o valor total do crédito excluído está conforme Balancete de 31/12/1999 (doc. 10).

A seu ver, o voto (fl. 211) foi contraditório com o trecho acima, ao afirmar que somente foi anexada como prova uma planilha, no trecho a seguir transcrito (grifo consta do recurso). A recorrente conclui que as demais provas mencionadas não teriam sido apreciadas em primeira instância.

O que absolutamente não se pode admitir é exatamente o que está a propor a Impugnante, quando declara que efetuou o estorno de todas as parcelas concernentes às aludidas receitas, reconhecidas durante o ano-calendário de 1999, **de acordo com planilha que faz juntar à fl. 142**, sem sequer mencionar que tais receitas, a preponderar esse entendimento, jamais seriam oferecidas à tributação, diante da falta de permissão legal para tributá-las no ano-base de 1991, em função do decurso do prazo decadencial.

III – Recomposição do resultado

A recorrente discorda da afirmação que consta do voto do relator, à fl. 212, e sustenta que a retificação de erro contábil não ocorre somente através da retificação da DIPJ, mas também na contabilidade, mediante ajuste de exercícios anteriores, autorizado pelo art. 273 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Não tendo ocorrido inobservância do regime de competência, nem redução indevida do lucro líquido, seu procedimento de recompor o resultado estaria correto.

A interessada traz à colação o Parecer Normativo COSIT nº 02/96, estabelecendo sua ligação com o Parecer Normativo CST nº 57/79. Por sua ótica, tanto o contribuinte quanto o Fisco, ao se depararem com inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de receita, devem fazer o ajuste correspondente. Esse, exatamente, teria sido o procedimento da recorrente, após a decisão da DRJ Salvador no processo 10580.010483/00-77, anteriormente mencionada. Conclui que os dois pareceres normativos referidos dariam embasamento legal para a recomposição do resultado, através de ajuste na conta do patrimônio

– lucros acumulados – a título de ajuste de exercícios anteriores, sem necessidade da retificação da Declaração do Imposto de Renda.

**IV – O requerimento de diligência liminarmente indeferido –
cerceamento ao direito de defesa.**

A recorrente reclama contra o indeferimento de seu pedido de diligência pela Autoridade Julgadora em primeira instância e lembra que a realização de diligência é prevista no próprio Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55/1998, art. 18, § 7º, que transcreve). Sustenta que *“no presente caso, faz-se necessária a busca da verdade material, para que se promova a adequada e devida subsunção dos fatos às normas, mediante a realização de diligência, com a realização de perícia técnica, necessária para a solução do presente litígio, principalmente porque aqui envolve caso de dívida a respeito da correta apuração de tributo, e principalmente objetivando a indispensável produção da prova no Processo Administrativo Fiscal”*.

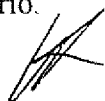
Requer, então, mais uma vez, a realização de diligência, caso esta Turma não se convença de plano da improcedência da decisão recorrida.

No mérito, a recorrente se insurge contra a limitação à compensação de prejuízos fiscais, estatuída pelo art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e pelo art. 15 da Lei nº 9.065/1995, nos mesmos termos da peça impugnatória. Transcreve jurisprudência administrativa que entende suportar sua tese.

Prossegue com o requerimento de *“diligência fiscal com perícia”*, a ser realizada por Auditor Fiscal estranho à fiscalização originária. A finalidade específica de tal procedimento, mediante o exame dos livros e documentos da recorrente, seria a *“constatação de que ao refazer os lançamentos, em atendimento ao Acórdão DRJ/SDR N. 779/02 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, a Recorrente apurou prejuízo ao invés de lucro no ano calendário de 1999”*. Os quesitos a serem respondidos estão especificados à fl. 260.

Conclui com o pedido de conhecimento e integral provimento do recurso voluntário, no sentido de reforma total da decisão atacada e cancelamento e arquivamento do auto de infração.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A questão a ser discutida envolve a limitação à compensação de prejuízos fiscais, estatuída pelo art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e pelo art. 15 da Lei nº 9.065/1995. Essa foi a infração apurada pelo Fisco e objeto de autuação. Entretanto, a defesa do contribuinte introduziu novos elementos, cujos exatos contornos e efeitos sobre a lide devem ser apreciados preliminarmente.

A primeira questão preliminar suscitada pela recorrente é de que não teriam sido levados em conta os efeitos da decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, proferida no processo nº 10580.010483/00-77, conforme Acórdão DRJ/SDR nº 779/02. Sustenta a recorrente que ali teria sido decidido que a realização da receita deveria ter ocorrido em 1991 e não em 1995 e 1999, nem mesmo nos momentos das compensações, partindo da premissa de que, com o trânsito em julgado da medida judicial, ocorreu a aquisição definitiva do direito, tornando-se receita realizável. De acordo com esse entendimento, o lucro apurado no ano-calendário 1999 se converteria em prejuízo fiscal, com a exclusão das receitas que a esse período não competiam. Inexistindo o lucro real, por consequência, inexistiria a infração de compensação de prejuízos acima do limite legal.

Ao examinar a decisão invocada pela recorrente (acórdão DRJ/SDR nº 779, de 05/02/2002), é flagrante que o momento da ocorrência do fato gerador, naquele processo, foi tomado erradamente pelo Fisco, pelo que aquele lançamento foi considerado improcedente. Mas, ao contrário do que deseja a recorrente, não há manifestação conclusiva sobre quando teria ocorrido esse fato gerador, vide excertos a seguir transcritos, muito menos qualquer determinação que autorize o refazimento da escrita contábil/fiscal por parte da interessada:

26. Segundo o entendimento administrativo, o momento de realização da receita de créditos submetidos a evento futuro, de resultado incerto, como é o caso daqueles créditos discutidos em juízo, consiste no momento em que o bem se torne disponível, conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 11, de 28 de janeiro de 1976, cuja ementa segue reproduzida:

[...]

27. Mais específica quanto à matéria em exame é a Decisão nº 67, de 25 de março de 1998, emitida em processo de consulta pela Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª. Região Fiscal, que assim se manifesta:

16. À vista do exposto, conclui-se que as despesas de contribuições dedutíveis na determinação do lucro real, recuperadas por meio de decisão judicial, título determinante de certeza do crédito quanto à sua existência, integram o lucro operacional do período correspondente à aquisição da disponibilidade jurídica, que se opera com o trânsito em julgado



da sentença favorável, ainda que esta determine a compensação, parcelada em virtude da lei.

(Grifos meus)

[...]

29. Observe-se que no momento em que se obtém sentença favorável transitada em julgado, conforme se comprova neste caso, a litigante (contribuinte) vê o bem objeto de litígio incorporar-se em definitivo ao seu patrimônio. Logo, havendo a decisão que confere a disponibilidade do crédito, transitada em julgado em 11 de junho 1991, conforme fl. 125, a receita deve ser apropriada nessa data, em razão do que é equivocado o lançamento de ofício que a tributou no período-base de 1995.

30. No caso da contribuinte ter optado promover a execução judicial da sentença proferida no processo de conhecimento que tratou do crédito-prêmio do IPI, não tendo utilizado a faculdade da execução administrativa, há que se questionar, ainda, se a disponibilidade da renda deveria estar vinculada ao trânsito em julgado da decisão definitiva proferida na execução, pois os atos da Administração determinam a apropriação de receitas quando do “trânsito em julgado de sentença favorável” ao contribuinte, sem definir a espécie de processo em que deve ser proferida a decisão.

31. Contudo, ainda que abraçada a tese de que o reconhecimento da receita se vincula à decisão transitada em julgado no processo de execução, cumpre considerar improcedente o lançamento, também por inobservância ao princípio da competência dos exercícios. Note-se que, nessa hipótese, o fato gerador do tributo ainda estaria por ocorrer, pois a execução ainda se encontrava em curso (fl. 166), ainda que o procurador da autora considerasse seguro o êxito na ação (fls. 164 e 165).

Ademais, olvidou-se a ora recorrente de que a decisão da DRJ, a exonerar o contribuinte do crédito tributário, somente se tornaria definitiva após o julgamento do recurso de ofício. Tal julgamento foi realizado em 15/10/2003, materializando-se no acórdão nº 107-07.365, da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do eminente Conselheiro Neicyr de Almeida. O colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício, com a seguinte ementa:

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. QUANTIFICAÇÃO DEPENDENTE DE EVENTO FUTURO POR CAUSA DE FORÇA MAIOR. RECONHECIMENTO ESPONTÂNEO PARCIAL, HOJE, DE RECEITA LANÇAMENTO FISCAL COM RECONHECIMENTO PLENO, HOJE, DA MESMA RECEITA. EXIGÊNCIA INSUBSISTENTE. Se o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a variação patrimonial ascendente, a base de cálculo, a quantificação dessa variação, e, se essa, por força de ação judicial, depende, ainda, da conferência do valor determinado, ou seja, de sua liquidez, a certeza de sua ocorrência, por si só, não reunirá fôlego para autorizar o lançamento fiscal.

Os seguintes excertos do referido acórdão bem demonstram os motivos pelos quais o lançamento foi considerado improcedente (os trechos em negrito constam do original; os trechos sublinhados o foram por este relator):

Ainda que a literatura tributária não esteja pacificada, é indubitoso que o lançamento, tolhido pelo desfecho futuro e incerto da ação judicial – que pode ser tangenciada por dois vetores mutuamente excludentes (conversão em renda ou



tributo indevido) – de difícil previsão (que nos permite tão-somente vislumbrar uma mera expectativa de direito), deveria (o ato fiscal) ser efetivado, **por uma causa de força maior**, no momento do trânsito em julgado da sentença judicial, afastando-se a possibilidade do princípio da caducidade.

[...]

Esse também o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 86.471-BA, rel. Min. Antônio Neder (RTJ 85/1019), que após transcrever trecho de obra monográfica do jurista português Aníbal de Castro (afirmando o mestre lusitano que alegando-se e provando-se o justo impedimento ou força maior e, portanto, um obstáculo não imputável e invencível para o exercício do direito, este poderá razoavelmente exercer-se logo que cesse o obstáculo, salvo se houver oposição legal e expressa), assevera:

Ainda que o Fisco não tivesse materializado nas peças acusatórias a motivação que suscitasse prevenção quanto à caducidade do crédito tributário (com suspensão da exigibilidade – art. 151, CTN), reconheça-se, entretanto, **que o prazo de caducidade pode ser adiado por uma causa de força maior definida em lei.** (grifamos). No mesmo sentido, e ainda pela lavra da Suprema Corte Nacional, idênticas manifestações no RHC nº 62.630-SP, rel. Min. Octávio Gallotti (DJU de 01.02.85, pag. 471) e no RE nº 63.087-SP, rel. Min. Evandro Lins e Silva (RTJ 44/220).

Ademais, se os valores sob litígio ainda dependem da conferência do valor fixo e determinado, ou seja, do seu grau de liquidez, impossível, nesses casos, também constituir-se o crédito pelo lançamento, com suspensão da exigibilidade, pois, frise-se, não há certeza dos montantes fiscais requeridos. Portanto, mais do que nunca, prevalecente a **causa de força maior**. Salvo se o Fisco o fizesse - não sem censura - nos limites dos montantes reconhecidos pela contribuinte na conta Resultado de Exercício Futuro, porém sem multa de ofício e com suspensão da exigibilidade.

Entretanto, a amparar a decisão do Fisco caso não perpetrasse o lançamento, encontram-se as prescrições pertinentes dos arts. 116 e 117, dos Estatutos Tributários:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – (...);

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. (...);

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio



No antigo Código Civil pátrio, no art. 114, extrai-se: Considera-se condição a cláusula, que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto.

Portanto, a condição em sendo suspensiva só se quedará a termo quando essa condição – até então eivada de dúvidas - se tornar líquida e certa. Nesse momento ocorrerá. Esse fato, à luz do dia, ocorrera com o trânsito em julgado, ou seja, em 11 de junho de 1991; porém, não o fato gerador está pendente, **mas sim a quantificação do devido carregado com assinalada carga de dúvida, devendo, por isso mesmo, ser adiada a sua construção por motivo de força maior, reitera-se.**

É solar, na primeira parte acusatória, que a contribuinte despida de qualquer certeza de direito passara a reconhecer, por compensação, parte do ressarcimento do crédito - prêmio do IPI, levando-a ao Resultado do Exercício. Não o fez, de pronto, quando transitara em julgado a ação judicial, em 11.06.1991, mas somente iniciou a dita utilização, à sua matroca, em 1995 (fls. 127); apenas deflagrou a compensação do crédito reconhecido com o que, parcialmente, era devido do próprio IPI a recolher (fls. 130/145); e, a partir do ano-calendário de 1999, com as verbas devidas da contribuição ao PIS e da COFINS. Aguardou, dessarte, daí pra frente, verbas a serem compensadas com o seu passivo credor, reitere-se, submissa ao desfecho ulterior da execução.

Poderia fazê-lo, e não o fez. Preferiu o viés da compensação com os tributos e contribuições a recolher.

Ora, se a empresa constitui, pelo lançamento, a conta Receita de Exercícios Futuros, de cujo saldo credor minimiza-se a crédito da conta de Resultado do Exercício na medida exata da compensação perpetrada entre tributos – obediente aos princípios da liquidez e certeza -, nenhum óbice – nesse pontual sentido - poderá ser ofertado.

Se a ação principal já transitou em julgado, sem chance de quaisquer procedimentos contrários, deve a recorrente reconhecer, em suas escriturações contábil e fiscal, toda a receita adiada sob o pálio do recurso judicial. Não o fazendo, deve o Fisco erigir o lançamento, considerando-se, como termo final, o ano/mês-calendário coincidente com o término da ação fiscal.

Entretanto, no caso presente, ainda que o mérito da ação principal tenha transitado em julgado, remanesce sob o signo do Juízo próprio, para discussão na Execução da Sentença – tanto por parte da empresa como da Fazenda Nacional -, o montante envolvido, caracterizado ou formado pela real base de cálculo, alíquotas e indexadores. Tal deslinde só estará concluso, com todas as luzes, após esgotados todos os remédios processuais jurídicos, condicionados, em 13 de outubro de 2000 (fls. 166), à solução dos Embargos de Declaração impetrados pela Embargante, Fazenda Nacional.

V G., imaginemos que, no ano-calendário de 1995, dispusesse a empresa de um passivo, na órbita do IPI efetivamente devido – conta 6010000053 (por vendas no mercado interno) igual ou superior à verba de R\$ 4.916.600,00 ?

Assim como, a seu talante, reconheceu, a crédito de resultado – conta 8330000360 – a verba de R\$ 15.677,75 (a débito da conta 7420008338 – Receitas Incentivadas – REF), acabou a empresa por emprestar à verba credora (REF) a verossimilhança de seus valores, atribuindo-lhes certeza e liquidez.

Mas, por outro lado, se a ela agasalhassem os apanágios da certeza e da liquidez do montante a que faz jus, por certo teria trilhado o caminho já por ela desenhado em sua razão de pedir na órbita judicial, em 10.02.1987 (fls. 107, último parágrafo, c/c as fls. 108), quando a peticionária assinala que, em havendo

excedente credor decorrente do confronto entre o IPI-Exportação e os débitos do IPI a compensar, caberá à empresa endereçar “ Pedido de Ressarcimento de Créditos Relativos a Estímulos Fiscais”, consoante modelos padronizados, à Secretaria da Receita Federal.

Se não o fez, na integralidade de seu pedido, presume-se, por faltar os atributos que pudessem lhe conferir segurança na forma de agir.

Por outro lado houve a compensação – a segunda vertente do pleito -, entretanto, similarmente houve o reconhecimento do valor correlacionado ao resultado do exercício. Portanto nenhuma ofensa se vislumbra.

Após o término dos trabalhos periciais, não só o Fisco deverá rever os valores devidos apurados, como também poderá promover o lançamento fiscal pleno (se o contribuinte não o fizer), na data em que tal cálculo ficara à disposição da contribuinte, devendo-se, entretanto, dar um tratamento de postergação às verbas reconhecidas fora dessa data, ou até mesmo deverá se promover a imputação fiscal, plenamente, se a verba não tiver sido reconhecida na escrituração contábil-fiscal do contribuinte até o último mês coincidente com a do encerramento da ação fiscal.

Observe-se que, se a recorrente utilizar-se de outros artifícios contábeis ou fiscais para se evadir da obrigação tributária ulterior, ao Fisco caberá impugnar, na época própria, o respectivo lançamento. Não presumir inverossimilhança, abandonando, desde a inicial, a hipótese de postergação que se enleia às evidências contábeis e fiscais pretéritas.

E, o reconhecimento, quando intempestivo, deverá ser tratado como postergação tributária, [...]:

Como se pode observar, a manifestação administrativa final e definitiva no processo nº 10580.010483/00-77 se, por um lado, confirmou que o crédito tributário constituído naquele processo deveria mesmo ser afastado, por incorreta fixação do critério temporal do fato gerador, por outro lado abraçou expressamente a tese de que o lançamento do crédito tributário somente pode ser feito no momento em que presente a liquidez do montante devido. E que, no caso sob exame, tal liquidez se daria: (i) no momento em que, concluídos os trabalhos periciais pela Justiça, se desse o trânsito em julgado do processo de execução, a definir o montante do crédito a que faz jus o contribuinte; ou (ii) no momento em que o próprio contribuinte atribui liquidez a parcela do total em litígio, promovendo sua compensação com tributos devidos.

Fica evidenciado que nenhuma censura houve ao procedimento adotado originalmente pelo contribuinte, em sua escrita contábil/fiscal, ao levar ao resultado, como receita do exercício, a parcela dos créditos utilizados em compensação. Ao contrário, entendendo que aquela decisão convalidou esse procedimento.

Assim, os efeitos e o alcance da decisão administrativa no processo nº 10580.010483/00-77 não são aqueles que lhe pretende emprestar a ora recorrente. E, com essa constatação, caem também por terra as próximas duas questões preliminares suscitadas.

O direito da contribuinte à recomposição de seu resultado não é questionado, desde que comprovado o erro em que se funde. O alegado erro seria a apropriação de receitas em desacordo com o regime de competência, pelo que caberia a exclusão, para fins fiscais, dos valores que integram o lucro líquido mas que competiriam a outro período de apuração. Como visto, não se comprovou qualquer erro nesse sentido, mas tão somente a adequada apropriação

ao resultado da parcela correspondente aos créditos (havidos judicialmente, com sentença de mérito transitada em julgado, mas ainda pendentes de liquidação) utilizados para compensação com tributos devidos. E, ainda, a Autoridade Julgadora em primeira instância não afirmou que apenas mediante a retificação da DIPJ se poderia fazer tal recomposição de resultados, mas tão somente ressaltou o fato de que a DIPJ não foi retificada, e que a recomposição desejada somente veio à baila ao surgir a exigência fiscal do presente processo.

Desta forma, tenho por correto o resultado fiscal apurado originalmente pelo contribuinte em sua escrita contábil/fiscal, a saber, lucro real antes da compensação de prejuízos no montante de R\$ 2.626.365,84, valor integralmente compensado com prejuízos fiscais acumulados¹.

Os documentos acostados como provas (planilha, balancetes, cópias de folhas dos livros Diário, Razão e Lalur) não deixaram de ser examinados pela autoridade julgadora em primeira instância. Tão somente não foram aceitos como prova do alegado erro no regime de competência quando da apropriação de receitas.

Finalmente, quanto ao indeferimento do pedido de diligência, não vislumbro qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente, desde que a autoridade julgadora em primeira instância dispunha de todos os meios e elementos para formar sua convicção, e fundamentadamente a considerou desnecessária.

Ao final de seu recurso, a interessada insiste no “*requerimento de diligência com a realização de perícia técnica*”. Observo que os quesitos propostos se destinam à constatação de que a interessada teria apurado prejuízo fiscal no ano-calendário 1999, ao agir (por sua ótica) em conformidade com o que teria decidido a DRJ/SDR no processo nº 10580.010483/00-77. Desde que já restou demonstrado que o alcance e os efeitos da decisão administrativa naquele processo não são aqueles desejados pela interessada, e que inexistente autorização ou determinação para a recomposição de seu resultado no ano-calendário 1999, a diligência requerida, também nesta instância, se demonstra desnecessária, pelo que indefiro sua realização.

Afastadas as preliminares e indeferida a diligência, resta enfrentar, no mérito, a insatisfação da recorrente com a limitação à compensação de prejuízos fiscais, estatuída pelo art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e pelo art. 15 da Lei nº 9.065/1995.

Em primeira instância, a Autoridade Julgadora já havia corretamente pontuado sobre a subordinação da atividade administrativa ao princípio da legalidade. Estando o lançamento de acordo com a legislação vigente, não cabe ao julgador decidir em sentido contrário. Ainda com maior razão no que tange aos questionamentos de inconstitucionalidade, matéria da competência do Poder Judiciário.

Essa limitação, conhecida como “*trava*” na compensação de prejuízos fiscais, tem sido amplamente discutida no âmbito do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e também no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A jurisprudência administrativa se consolidou a tal ponto que resultou na aprovação da Súmula nº 3, conforme consta do Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 (DOU de 22/12/2009), de observância obrigatória pelos membros deste órgão, a teor do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (DOU de 23/06/2009).

Súmula CARF Nº 3 – Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição

¹ Linhas 30 e 34 da ficha 10A da DIPJ, fl. 10; e Lalur, fl. 147v.



Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

A jurisprudência administrativa colacionada pela recorrente se encontra há muito superada, como se vê.

Diante do exposto, considero desnecessário tecer maiores comentários, e não faço reparos à decisão recorrida, a qual considerou correto o lançamento de ofício por compensação de prejuízos fiscais além do limite de 30% do lucro líquido ajustado, no ano-calendário 1999.

Em conclusão, voto por rejeitar as preliminares argüidas, indeferir o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator