



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

Processo n° 10580.728735/2009-18
Recurso n° 000.000 De Ofício
Acórdão n° **1202-000.724 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DESENBAHIA-AGENCIA DE FOMENTO DO ESTADO DA BAHIA S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa: **INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADES.** Quando puder decidir no mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta, conforme disposto no artigo 59, § 3º do Decreto 70.235/72. A descrição do fato constante no Auto de Infração não é suficiente para acusar qual teria sido a conduta infratora, cerceando a defesa do Contribuinte. Não se admite a disposição dos valores no Auto de Infração já na forma de imposto devido, quando desacompanhados de demonstrativo que permita ao Contribuinte compreender os cálculos realizados pela Fiscalização. A utilização de fatos geradores mensais pela Fiscalização é incompatível com a opção do Contribuinte pela sistemática do Lucro Real Anual, tornando o Auto de Infração improcedente.

CSLL.TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se à CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de DESENBAHIA - AGÊNCIA DE FOMENTO DO ESTADO DA BAHIA relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, somado a multas e juros, fundamentados em suposta inobservância dos requisitos legais na contabilização de recebimento de créditos.

O crédito tributário exigido no Auto de Infração de fls. 1242/1266 totaliza o montante de R\$ 40.278.889,95, sendo assim composto:

- (i) Quanto ao IRPJ o crédito é de R\$ 29.581.349,70, sendo R\$ 12.586.250,93 a título de obrigação principal, acompanhados de R\$ 7.555.410,67 de juros de mora e R\$ 9.439.688,10 de multa de ofício;
- (ii) Já com relação à CSLL o crédito totaliza R\$ 10.697.540,25, sendo R\$ 4.550.890,60 de principal, R\$ 2.733.481,79 de juros de mora e multa de ofício de R\$ 3.413.167,86.

O referido Auto de Infração corresponde ao período dos anos-calendários 2004, 2005 e 2006, com ciência ao contribuinte em 23 de dezembro de 2009. Depreende-se do Auto de Infração que teria havido suposta contabilização de perdas no recebimento de créditos à margem da lei. No Termo de Verificação Fiscal consta ainda discriminação do crédito tributário decorrente da adição ou exclusão ao lucro líquido do exercício quando da apuração do lucro real e da CSLL.

A discriminação em tela encontra-se referenciada na própria decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (“DRJ/SDR”), conforme se verifica às fls. 1381/1391.

O contribuinte apresentou impugnação alegando que ocorreu a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário, cujo prazo seria o fixado pela regra do artigo 150 do CTN, como também a nulidade do Auto de Infração em função de imputação genérica do ato ilegal fiscalizado e de sua fundamentação jurídica.

A DRJ/SDR decidiu, às fls. 1381/1391, julgar procedente a Impugnação, considerando improcedentes os lançamentos constantes no referido Auto de Infração. Referida decisão recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO.

Deve ser rejeitada a alegação de decadência quando o lançamento foi realizado no decorrer do prazo de cinco anos previsto para a constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MÉRITO. NULIDADE. SUJEITO PASSIVO.

Quanto puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006

APURAÇÃO MENSAL. LUCRO REAL ANUAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a realização de lançamento do imposto com base em apuração mensal, dada a ausência de respaldo legal que ampare tal procedimento, ademais se o contribuinte é optante pela sistemática de apuração do lucro real anual, a qual deve ser observada em eventual lançamento de ofício.

CSLL. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.”

A DRJ/SDR acolheu os argumentos de cerceamento de defesa por imprecisão do Auto de Infração e rejeitou o reconhecimento de decadência no caso, pois o contribuinte optou pela apuração anual e não trimestral para o ano de 2004, de maneira que o prazo para lançamento se estenderia até 31/12/2009.

A DRJ/SDR reconheceu ainda a legalidade da atuação realizada de acordo com o artigo 9º da Lei 9.430/96. Além disso, segundo a DRJ/SDR as autoridades fiscais falharam na verificação do adimplemento das obrigações tributárias referentes ao IRPJ e CSLL do ano de 2006, devidamente comprovado via DARF's juntadas ao processo.

Anota ainda a DRJ/SDR que o Fisco efetuou o lançamento de crédito tributário de IRPJ em bases mensais, ignorando a opção do contribuinte pelo lucro real anual, permitida pela lei tributária. Assim, como o Auto de Infração que cobra a CSLL é decorrência natural do lançamento do IRPJ, conclui a DRJ/SDR que ambos padecem de nulidades ensejando a total procedência à impugnação apresentada, porém deixando de declarar a nulidade do lançamento para decidir no mérito a favor do contribuinte, conforme estabelece o artigo 59, § 3º do Decreto 70235/72.

Com vistas à exoneração do crédito tributário, decorrente da decisão supracitada, recorreu a Fazenda Pública, via Recurso de Ofício, para que se manifeste sobre a decisão da DRJ/SDR, nos moldes do Regimento Interno do CARF.

Oportunamente, os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator.

A decisão de primeira instância foi totalmente favorável ao contribuinte, conforme acórdão da DRJ/SDR de fls.1381/139, que exonerou o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração.

Assim, com vistas à exoneração do crédito tributário, recorreu a própria DRJ, via Recurso de Ofício, que recebo nos moldes da Portaria MF nº 3/2008 e do artigo 2º do Regimento Interno do CARF.

Dessa forma, passo à análise da decisão recorrida.

I. PRELIMINARES

A) Decadência do lançamento

No que tange à alegação de que ocorreu a decadência arguida pela contribuinte, concordo com a decisão de primeira instância que não reconheceu a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento dos tributos aqui discutidos. Isso porque, conforme bem colocado pela DRJ/SDR, o recolhimento do Imposto de Renda no ano de 2004 se deu pela apuração anual, e não trimestral, razão pela qual deve ser considerado como a data do fato gerador do tributo o último dia do ano calendário, qual seja 31/12/2004, o que impede a alegação da ocorrência de decadência, haja vista que a Fazenda estaria apta a lançar os tributos até o dia 31/12/2009 e o fez em 23/12/2009, de maneira que o lançamento não foi fulminado pela decadência.

Este também é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECADÊNCIA – IRPJ

O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Assim, o fisco dispõe de prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN).” (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma, Acórdão nº 40105427 do Processo 109400000470062, Data: 21/03/2006). (não grifado no original)

Dessa forma, concordo com a decisão de primeira instância e voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência do lançamento.

B) Nulidade do Auto de Infração

Conforme consta da Decisão da DRJ/SDR, a Fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração ora guerreado, cometeu graves erros, tornando referido ato insubsistente, cerceando o direito de defesa da contribuinte, como se passa a demonstrar.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1232/1241), especificamente às fls. 1238, a fiscalização listou as supostas irregularidades ocorridas *“quando da adição ou exclusão ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, ou ainda no controle do estoque de perdas dedutíveis em operações de crédito.”*

Porém, ao discriminar as supostas irregularidades por ano de ocorrência, a fiscalização agiu de maneira extremamente genérica, que impossibilitou a apresentação de contra argumentações, cerceando o direito de defesa da contribuinte. Vejamos:

“Para o ano-calendário de 2004.1

Adição a menor de R\$ 961,16, relativa à conta Outros Créditos, conforme explicação da DESEMBAHIA, em sua resposta de 17/09/2009 aos itens 8.1.1. e 8.1.2. do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 02/09/2009. Correção efetuada por esta fiscalização para o ano-calendário de 2004, alterando o imposto de renda devido de R\$ 551.798,81 para R\$551.967,01 e a CSLL de R\$ 192.289,54 para R\$ 192.350,09.

2004.2

Exclusão a maior de perdas dedutíveis em operações de crédito, conforme planilha denominada ‘Apuração de Janeiro 2001 a outubro de 2006’ (débito de tributo obtido da linha “Imposto de Renda a Pagar após Antecipações” ou CSLL a Pagar após Antecipações”).

Para o ano-calendário de 2005.1.

Lançamento a crédito a maior no valor de R\$ 1.294.074,96 (valor escriturado de R\$ 13.040.539,84 menos valor correto de R\$ 11.746.464,88), registrado no LALUR – parte B.

2005.2

Exclusão a maior de perdas dedutíveis em operações de crédito, conforme planilha denominada ‘Apurações de janeiro de 2001 a outubro de 2006’ (débito de tributo obtido da linha “Imposto de Renda a Pagar após Antecipações” ou CSLL a Pagar após Antecipações”).

2005.3

Exclusão a maior, no valor de R\$ 5.421.471,32, relativa ao uso indevido em 2005, em duplicidade, de perdas já utilizadas em 2004. Correção efetuada por esta fiscalização para o período de dezembro de 2005, reduzindo o resultado negativo de (R\$ 1.094.677,61) para (R\$ 145.922,12) para o IRPJ e de (R\$ 393.250,04) para (R\$ 51.697,35) para CSLL.

Para o ano de 2006.

2006.1 – Exclusão a maior de perdas dedutíveis em operações de crédito, conforme planilha denominada ‘Apurações de Janeiro 2001 a outubro de 2006’- débito de tributo obtido da linha ‘Imposto de Renda a Pagar após Antecipações’ ou CSLL a Pagar após Antecipações’. Embora a fiscalizada, em seu Ofício DAF/UCN nº 544/2009, de 16 de setembro de 2009, no item 1.1, afirme ter efetuado pagamento de IRPJ e CSLL relativo ao exercício de 2006, não foram detectados tais recolhimentos no sistema informatizado interno denominado SINAL”.

E ao final concluiu ainda que:

“Diante de todo o exposto, e em virtude da identificação de adição insuficiente ocorrida, e de valores referentes a perdas em operações de crédito utilizados indevidamente na exclusão ao lucro líquido quando da apuração do lucro real e da apuração da base de cálculo da CSLL, conclui-se pela lavratura de Auto de Infração para a constituição do crédito tributário, com o computo dos tributos devidos”.

Resta claro, portanto, que a descrição dos fatos contida no auto é excessivamente genérica, não permitindo ao contribuinte a compreensão da suposta conduta infratora.

Ademais, a simples menção no Auto de Infração como justificativa para a autuação de “*PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS*” não é suficiente para apontar qual teria sido tal infração.

Conforme exigência legal, há expressa necessidade de descrição dos fatos que ensejaram a autuação. A fiscalização não pode simplesmente usar justificativa vaga para autuar a contribuinte, ainda mais em casos como este em que o valor discutido é alto, o que acarretaria enorme ônus e cerceamento ao direito de defesa. Conforme sabemos, “*descrever é contar, pormenorizadamente, o fato. Por meio da descrição, relevam-se os motivos fático e legal que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e*

produzidos e a conclusão da autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no auto com a hipótese descrita na norma jurídica” (NEDER, Marcos Vinicius e LOPEZ, Maria Teresa Martinez, in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Editora Dialética, 2010, p. 209.).

Como no presente caso não houve descrição precisa dos fatos impossibilitou-se à contribuinte se defender adequadamente. A situação se agrava mais em vista dos dispositivos apontados no enquadramento legal.

Assiste, assim, razão à contribuinte quando afirma que o Auto de Infração traz uma série de normativos que regulamentam a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos, sem dizer, entretanto, qual deles teria sido descumprido.

O agente fiscal não se importou em ao menos descrever a suposta infração cometida pela contribuinte, vinculando-a aos embasamentos legais. Ao contrário, apenas procedeu à lavratura do Auto de Infração, utilizando inúmeros dispositivos legais como base para o lançamento sem esclarecer os fatos e relacioná-los aos diversos dispositivos citados, conforme se pode verificar dos artigos utilizados como base legal: artigo 9º a 14 e 28 da Lei 9.430/96; artigo 1º da Lei 9.316/96; artigo 249, I; 251, parágrafo único; 273 e 340 a 343 do RIR/99; e artigo 34 da Instrução Normativa SRF nº11/96.

Oportuno se faz transcrever os artigos acima mencionados a fim de demonstrar claramente o descuido da fiscalização ao efetuar a atuação, utilizando como base legal dispositivos que não trazem nenhum impedimento para a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos, e sem especificar, ao certo, qual dispositivo e como este teria sido supostamente descumprido à luz dos fatos examinados. Vejamos:

Lei 9.430/96

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados,

em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de

novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

Art. 13. No balanço levantado para determinação do lucro real em 31 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica poderá optar pela constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa na forma do 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, ou pelos critérios de perdas a que se referem os arts. 9º a 12.

Art. 14. A partir do ano-calendário de 1997, ficam revogadas as normas previstas no 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, bem como a autorização para a constituição de provisão nos termos dos artigos citados, contida no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Lei 9316/96

Art. 1º. O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

RIR/99

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

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

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros,

rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou
II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso II do parágrafo anterior serão

considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 2º).

§ 3º Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 3º).

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 4º).

§ 5º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 5º).

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):

I - da conta que registra o crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea "a", do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 1º).

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 2º).

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 3º).

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito, referida no inciso II deste artigo, poderão ser baixados

definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 4º).

Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11).

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 1º do art. 340, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 1º).

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 2º).

§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 3º).

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 4º).

Art. 343. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real (Lei nº 9.430, de 1996, art. 12).

Parágrafo único. Os bens recebidos a título de quitação do débito serão escriturados pelo valor do crédito ou avaliados pelo valor definido na decisão judicial que tenha determinado sua incorporação ao patrimônio do credor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 12, parágrafo único).

Instrução Normativa SRF 11/96

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Ora, todos os artigos utilizados pela fiscalização para efetuar a autuação dispõem sobre a forma de se calcular a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos e os procedimentos que deverão ser seguidos pelos contribuintes. Em nenhum momento referidos dispositivos trazem algum impedimento para a contribuinte e não há qualquer relação dos mesmos com as descrições dos fatos. Assim, é nítida a impossibilidade da contribuinte defender-se de uma infração que lhe foi imputada sem os devidos esclarecimentos do que ocorreu e/ou está lhe sendo imputado, o que cerceia o seu direito de defesa.

Portanto, o procedimento adotado pela fiscalização está totalmente em desacordo com o artigo 10, inciso II do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito, o que acarretaria a sua nulidade:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” (não grifado no original)

É sabido que a autuação deve ser clara, possibilitando a qualquer contribuinte entender claramente qual a infração cometida e dela ter a possibilidade de se defender. Ademais, os dispositivos legais indicados no momento da presente autuação são todos autorizadores da dedução das perdas do recebimento de crédito e estando a contribuinte enquadrada nessa situação realizou as deduções que lhe competiam de acordo com a própria legislação tributária. Não houve, portanto, nenhum erro por parte da contribuinte ao proceder as deduções, não podendo ser prejudicada por isso.

O procedimento da fiscalização consistiu em acusar a contribuinte de ter infringido a legislação tributária, se limitando à descrição das hipóteses legais de dedução das perdas em contrapartida à genérica e imprecisa informação de que teria havido suposta divergência nos lançamentos.

Neste sentido, cumpre lembrar que tanto o Decreto 70235/72 quanto a Lei 9784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelecem em seu artigo 2º a importância da motivação dos atos administrativos. Vejamos:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A lavratura do auto de infração é um ato administrativo vinculado que deve estar de acordo com a legislação tributária, sendo a fiscalização obrigada a seguir as regras dispostas na lei, sob pena de nulidade do referido ato.

dispõe acerca da cessão de mão-de-obra. A formalização do Auto de Infração tem como elementos os previstos no art. 10 do decreto nº 70.23. o erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no Auto de Infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do decreto nº 70.235. processo anulado. Crédito tributário exonerado.” (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 230200268 do Processo 35232000588200737, Data: 29/10/2009)”

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias.
Período de apuração: 01/05/1999 a 30/04/2004.
Previdenciário.*

Auto de Infração. Descrição imprecisa da infração. Nulidade. É nula a autuação quando não consegue descrever com clareza e precisão a conduta tida como violadora da norma tributária. Processo anulado. Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, anular o Auto de Infração.” (Conselho Administrativo De Recursos Fiscais. 2ª Seção De Julgamento. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 240101599 do processo 14479001069200723, data: 09/02/2011). (não grifado no original)

Ademais, o Auto de Infração sob análise não informa as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização, o que limita severamente as possibilidades de defesa da contribuinte. Neste sentido, veja-se excerto da Decisão da DRJ/SDR, que muito bem resume a questão:

“Observa-se ainda que os valores supostamente relativos a infrações estão dispostos no auto de infração já em forma de imposto e não de valor tributável, não existindo contudo, nos autos, qualquer demonstrativo de como o Fisco chegou a estes valores, inclusive omitindo-se a demonstração de cálculo do adicional do IRPJ, o que impede o exame dos elementos que compõem à base tributável de forma a se vislumbrar como o Fisco apurou tais valores.

Portanto, diante da imprecisa descrição dos fatos, da ausência, nos autos, da descrição da base tributável e da ausência, no Auto de Infração, do cálculo do tributo lançado, consta-se que tal procedimento administrativo viola o artigo 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina a obrigatoriedade de constar no Auto a descrição dos fatos, observando-se,

também, sob pena de nulidade, que, na qualidade de ato administrativo que impõe deveres ao contribuinte, obrigatoriamente ali deve constar a motivação expressa para dar sustentáculo à sua existência, conforme previsto no art. 50, II, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Assim, é real a impossibilidade do contribuinte defender-se de uma infração que lhe foi imputada sem os devidos esclarecimentos o que sem sombra de dúvida cerceia o seu direito de defesa". (não grifado no original)

Dessa forma, não restam dúvidas de que houve cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Além disso, não poderia a Fiscalização ter apurado e lançado o IRPJ e a CSLL com base em fatos geradores mensais, ao invés de efetuar o lançamento com base no lucro real anual, que seria a única maneira possível, visto a opção da contribuinte, nos termos do parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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. (Regulamento)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.” (não grifado no original)

Ainda que a contribuinte não tenha provocado a questão especificamente, a análise *ex officio* por parte da DRJ/SDR se mostra acertada, dada a inexistência de qualquer base legal capaz de fundamentar referida conduta por parte da Fiscalização.

Veja-se que tal lapso também é capaz de invalidar o Auto de Infração. Este entendimento foi, inclusive, adotado pelo antigo 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 10515798 cuja ementa ora se transcreve:

“IRPJ E CSLL - ANO-CALENDÁRIO 1996 - OPÇÃO PELA APURAÇÃO MENSAL DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO - LANÇAMENTO FUNDADO EM APURAÇÃO ANUAL - É impropriedade o lançamento que adota base de cálculo

absolutamente incompatível com a opção regularmente manifestada pelo sujeito passivo.(...)” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10515798 do Processo 11522001462200161, Data: 21/06/2006)

Portanto, apesar do evidente cerceamento ao direito de defesa do contribuinte a ensejar a declaração de nulidade do referido lançamento do IRPJ, cumpre aplicar o disposto no § 3º do artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, conforme bem suscitado e utilizado na decisão recorrida, o qual determina que a autoridade administrativa não se pronunciará acerca da eventual declaração de nulidade nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta “quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade”.

II- MÉRITO

Quanto ao mérito, também concordo com a decisão recorrida, visto o procedimento utilizado pela fiscalização de apurar e lançar o IRPJ considerando fatos geradores mensais não encontra respaldo legal, inclusive porque a forma de apuração adotada pela contribuinte foi o lucro real anual (nos termos do artigo 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96).

Assim, deve-se superar a declaração de nulidade da autuação para no mérito decidir em favor da contribuinte.

A jurisprudência deste E. Conselho é vasta neste sentido. Vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO - NULIDADE. Quando puder decidir no mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Terceiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 30330184 do Processo 136880001549669, Data: 20/03/2002) (não grifado no original)

LANÇAMENTO. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O crédito é constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS. O Processo Administrativo Fiscal é norteado pelos Princípios da Verdade Material e da Informalidade. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (Terceiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 30131499 do Processo

10725000258200183, Data: 20/10/2004) (não grifado no original)

Trata-se de uma economia processual que tem como finalidade evitar que seja proposta outra lide cujo desfecho favorável à contribuinte já é previamente conhecido pelo julgador. Assim, acompanho a decisão recorrida no sentido de decidir diretamente o mérito da lide a favor da contribuinte que alegou a nulidade.

Logo, dada a ausência de base legal que respalde a referida forma de tributação do IRPJ em bases mensais, verifica-se improcedente o lançamento do IRPJ.

Finalmente, as considerações feitas a respeito do IRPJ também se aplicam ao Auto de Infração relativo à CSLL, dado que o mesmo se refere à mesma matéria tributável.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício, reconhecendo a improcedência do Auto de Infração guerreado, nos termos consubstanciados na decisão proferida pela DRJ/SDR.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto