



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.007609/00-25
Recurso nº. : 132.683
Matéria : IRPJ - Ex: 1999
Recorrente : BANCO BEMGE S/A. – EX BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Recorrida : 2ª TURMA – DRJ-BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 11 de junho de 2003
Acórdão nº. : 101-94.233

IRPJ – GLOSA DE DESPESA – DEDUTIBILIDADE – PERDAS EM CESSÃO DE CRÉDITO – As perdas apuradas em transações de cessão de direitos de crédito, não tendo restado dúvida quanto a sua efetividade, nem questionado o valor referente à transação, devem ser consideradas como necessárias, normais e usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela empresa, e não há como questionar a dedutibilidade correspondente à diferença, em face da legislação de regência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos lançamentos decorrentes.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por BANCO BEMGE S/A. – EX BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

PROCESSO Nº. : 10680.007609/00-25
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.233

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.



PROCESSO N° : 10680.007609/00-25
ACÓRDÃO N° : 101-94.233

RECURSO N° : 132.683
RECORRENTE : BANCO BEMGE S/A – EX BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RELATÓRIO

BANCO BEMGE S/A, já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, por meio da petição de fls. 217/225, do Acórdão nº 1.157, de 14/05/2002, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, fls. 204/214, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 03 e CSLL, fls. 06.

Consta na descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 04), a seguinte irregularidade fiscal:

“EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES

EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valores indevidamente excluídos na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal: Arts. 193, 195, 196, incisos I e II, e 197, parágrafo único, 889, inciso III, todos do RIR/94.

Art. 841, inciso III, do RIR/99.”

Tempestivamente o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 188/192.

A 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, decidiu pela manutenção integral do lançamento, cujo acórdão encontra-se assim ementado:

“IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1998

EXCLUSÃO INDEDUTÍVEL

A cessão de créditos, por si só, não configura uma das hipóteses legais que autorizam a exclusão na apuração do

lucro real por perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica.

LANÇAMENTO REFLEXO

Devido à relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal, o mesmo procedimento deverá ser adotado com relação ao lançamento reflexo, em virtude da sua decorrência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE*

Ciente da decisão de primeira instância em 04/09/02 (fls. 216), O contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 03/10/02 (protocolo às fls. 217), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que no Termo de Verificação consta que: "no caso em análise, a cessão de créditos configurou-se, na verdade, como uma desistência da cobrança dos créditos". Os julgadores de primeira instância, na análise dessa afirmação, afirmaram que "a indicação feita pela autuante no TVF garante a estrita legalidade dessa peça fiscal. Nesse sentido, o Fisco não presumiu que houve desistência por parte do contribuinte na cobrança dos aludidos créditos, mas constatou uma verdade absoluta;
- b) que, não apenas a fiscalização, mas também a turma julgadora partiram de uma presunção não fixada em lei para o lançamento e a manutenção da exigência;
- c) que na realidade, não houve desistência da cobrança dos créditos, mas cessão deles para um terceiro;
- d) que foram realizadas várias medidas de reestruturação patrimonial antes da privatização do banco, todas elas visando anular eventuais efeitos não positivos na determinação do preço das ações que seriam leiloadas. A cessão de créditos foi uma das medidas de reestruturação do banco;
- e) que, se a lei determinasse expressamente que as cessões de créditos seriam tratadas como desistência de cobrança dos créditos cedidos, para fins de apuração de IRPJ e CSLL, poderia o fisco lavrar auto de infração, não entanto, não há norma estabelecendo a referida presunção. Logo o auto de infração viola o princípio da legalidade;
- f) que a constituição de crédito tributário com base em um fato que a lei não prevê como hipótese de incidência de tributo corresponde a exigir tributo sem lei, que é, indiscutivelmente, uma afronta ao princípio da legalidade;
- g) que, ceder créditos é transmitir a um terceiro, no todo ou em parte, a título oneroso ou gratuito, sua posição na relação obrigacional, com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário;

- h) que, se válida e legal a cessão, a sua consequência lógica é a apuração do seu resultado, tributando-se eventual lucro e deduzindo-se o prejuízo que vier a ocorrer. O mais freqüente é a apuração de um resultado negativo, porquanto o cessionário, ao aceitar a operação, espera obter algum ganho em troca do risco que assume no recebimento dos créditos adquiridos;
- i) que no caso, o banco cedeu a soma de R\$ 410.124.820,75 em créditos à MGI – Minas Gerais Participações S/A, com os acessórios e garantias a eles pertencentes, mediante o recebimento de R\$ 18.000,00;
- j) que a cessão realizada não tinha qualquer possibilidade de ser revertida, não tendo sido admitida sequer a recompra dos títulos, como se lê do excerto do contrato transcrito pela autoridade fiscal, portanto, restou completamente afastada a hipótese de recebimento, pelo cedente, dos créditos objeto da cessão;
- k) que, o fato de que os créditos cedidos jamais voltariam a integrar o patrimônio da recorrente, e de ter havido retirada de bens e/ou direitos da sociedade sem o recebimento de valor equivalente, tornam patente a perda patrimonial ocorrida e, portanto, a dedutibilidade dos créditos cedidos;
- l) que, diferente do entendimento da decisão de primeira instância, os valores deduzidos não estão sujeitos aos requisitos impostos pelos dispositivo legal indicado pela fiscalização porque as perdas objeto da autuação decorreram da cessão dos créditos e não da ausência de recebimento deles;
- m) que não se trata de créditos vencidos e não pagos que compõem o ativo do recorrente, e ainda não podem ser deduzidos como perda, pois não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas no art. 9º da Lei nº 9.430/96. Trata-se de créditos alienados para um terceiro, que já não pertencem mais ao recorrente e, portanto, desde logo dedutíveis, uma vez que houve prejuízo na operação;
- n) que, como expôs o relator, “perda dedutível, pela redação da lei, é aquela que ocorre na tentativa de recebimento dos créditos, e não a que decorre da mera desistência deles”. No entanto, esse conceito de perda dedutível é aplicável apenas aos créditos não recebidos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, e não a qualquer prejuízo sofrido pelo contribuinte;
- o) que, uma vez ocorrida a cessão dos créditos, é o cessionário quem estará sujeito aos requisitos da Lei 9430/96, uma vez que ao adquirir os créditos assume o problema de sua realização;
- p) que os pressupostos estabelecidos na citada lei, regulam a dedução de valores que antes representavam uma expectativa de lucro e, uma vez não pagos dentro de certo prazo e em face de algumas circunstâncias, passam a representar um prejuízo ao contribuinte;
- q) que na cessão de créditos não há apenas indícios de que haveria perda, em razão do valor a receber, do tempo de

PROCESSO Nº. : 10680.007609/00-25
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.233

vencimento do título e do andamento dos procedimentos de cobrança. Há, sim, perda efetiva e, portanto, indiscutivelmente dedutível para fins de apuração do IR e CSLL;

- r) que o fato de a lei possibilitar a exclusão de valores passíveis de recuperação, como ocorre nas hipóteses em que o contribuinte permanece como credor da obrigação, reforça a tese de que a cessão do crédito torna os valores dedutíveis, visto que, neste caso, há a transferência do direito ao crédito a um terceiro.

Às fls. 232, o despacho da DRJ em Belo Horizonte - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da glosa de perdas pela cessão de créditos, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária do Banco do Estado de Minas Gerais (fls. 28 a 32), realizada em 29 de junho de 1998. Foi aprovada pelos acionistas a Proposta de Cessão e Transferência de Operações Registradas em CL e as Baixadas em prejuízo, conforme abaixo:

'A sociedade detinha, em 12.06.98, créditos classificados em CL no valor de R\$ 30.589.495,39 e outros já apropriados como prejuízo em seus registros contábeis no valor de R\$ 443.677.589,55, totalizando R\$ 474.267.084,94. As medidas de reestruturação patrimonial, já em andamento, que se destinam fundamentalmente a preparar o BEMGE para sua privatização, recomendam que se retire da Sociedade esses créditos, pois a sua permanência não influenciará positivamente a determinação do preço das ações no leilão de privatização. Embora sejam considerados créditos de difícil recuperação, sem expressão no patrimônio da Sociedade e sem influência na determinação do preço das ações, é forçoso reconhecer que cada um é um bem com expressão econômica determinada pelo valor de sua possível recuperação, o que no nosso entendimento pode ser interpretado como virtual direito dos atuais acionistas. Considerando a imperativa necessidade de se preservar direito dos atuais acionistas, propõe-se que sejam autorizadas pela AGE a cessão de transferência de tais créditos para entidade da Administração Pública Indireta do Estado de Minas Gerais, determinando que no Instrumento Contratual que consubstanciar a referida cessão e transferência, conste a obrigação do cessionário distribuir, periodicamente, aos atuais acionistas, posição apurada em 29.06.98, na proporção de suas respectivas participações, um percentual do valor líquido recuperado de tais créditos. Deve ser entendido como valor líquido aquele que for apurado após as incidências tributárias e despesas pertinentes. Informa



se, finalmente, que não serão transferidas as operações registradas em CL ou baixadas em prejuízo que estiverem suportando Créditos Tributários da Sociedade'.

Com base na proposta aprovada foi celebrado o Contrato Particular de Cessão de Créditos e Outras Avenças, entre o Banco do Estado de Minas Gerais S/A – BEMGE, e a MGI – Minas Gerais Participações S/A e o Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais S/A – BDMG, com interveniência do Estado de Minas Gerais, onde consta:

'Que a MGI, na operação ajustada através do presente instrumento, assume a condição de cessionária na qualidade de integrante da administração pública estadual, representando o Estado, detentor de 99,475% do seu capital social, a quem, quer pelo aumento do patrimônio da sociedade, quer pelo subsequente recebimento de dividendos que forem por esta distribuídos, reverterão, necessariamente, os benefícios resultantes da recuperação dos créditos cedidos; que cumpre-se assim, por intermédio da MGI, a participação do acionista Estado no resultado da cobrança dos créditos cedidos, prevista na decisão assemblear do BEMGE.'

O BEMGE cede à MGI, por esta e melhor forma de direito, os créditos de sua titularidade lançados na conta de créditos em liquidação ou baixados em prejuízo, relacionados no Anexo que tem suas folhas rubricadas pelas partes e pelo interveniente e integra este contrato para todos os efeitos.

A presente cessão é feita pelo preço certo de R\$ 18.000,00, que será liquidado à vista pela MGI no primeiro dia útil posterior ao da comunicação, por parte do Banco Central do Brasil, do acolhimento do pleito do BEMGE para realizar a cessão aqui prevista, não admitida a recompra.

Da receita líquida obtida com a recuperação dos créditos cedidos, 22,78313% serão distribuídos aos Acionistas do BEMGE, de acordo com a posição verificada nos registros sociais próprios, na data de 29 de junho de 1998, com exclusão do Estado, seu acionista controlador.

A autoridade fiscal entendeu que referida operação não se tratava de perda dedutível, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/15), em resumo:

"O valor total dos créditos efetivamente cedidos foi de R\$ 410.124.820,75, o contribuinte esclareceu, com relação aos efeitos tributários decorrentes da cessão de créditos, que 'a parcela de R\$ 353.626.897,79 já tinha sido considerada como perda dedutível para fins de IR e CS haja visto que



preencheu os requisitos estabelecidos pela Lei 9.430/96 em data anterior a 30 de junho de 1998. Isto posto, por ocasião da cessão de créditos (30 de junho de 1998) o BEMGE procedeu a uma exclusão fiscal na ordem de R\$ 56.497.922,96, para fins de IR e CS'.

Posteriormente, o contribuinte apresentou outros demonstrativos e cópias de folhas do LALUR de 1995 a 1997 e de todo o LALUR de 1998, que encontram-se anexados ao presente processo (fls. 44 a 115), visando esclarecer os procedimentos adotados em relação à Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa e aos Ajustes efetuados no LALUR, considerando a cessão de créditos.

Primeiramente, cabe ressaltar que, conforme esclarecido pelo contribuinte, o mesmo optou, de acordo com o que estabelece o art. 13 da Lei 9.430/96, pela constituição de provisão para crédito de liquidação duvidosa pelos critérios de perdas a que se referem os artigos da referida lei, já no balanço levantado para determinação do lucro real em 31 de dezembro de 1996.

No entanto, não dispunha em 1996, e nem em 1997, de informações precisas sobre cada um de seus créditos, para que pudesse apurar corretamente os valores passíveis de dedução como perda. Dessa forma, deduziu em 1996 e 1997, um valor estimado, e, somente em 1998, foram elaborados relatórios detalhados sobre os créditos, possibilitando apurar o valor efetivo das perdas a serem deduzidas em cada ano.

Informa a fiscalização que a composição dos ajustes procedidos pelo recorrente, resultou nos seguintes valores:

Ano-calendário de 1996	R\$	Ajuste
Efeito no resultado (despesa)	175.106.105,00	Adição
Perdas conforme Lei 9.430/96	18.901.372,00	Exclusão
Outros ajustes	23.006.941,00	Adição
Efeito líquido	179.211.674,00	Adição

Ano-calendário de 1997	R\$	Ajuste
Efeito no resultado (despesa)	111.663.511,00	Adição
Perdas conforme Lei 9.430/96	69.573.626,00	Exclusão
Efeito líquido	42.089.885,00	Adição

Outrossim, de acordo com o Resumo Geral dos relatórios de cada ano, as perdas dedutíveis totalizaram os seguintes valores:

Perdas de 1996	R\$ 105.514.554,37
Perdas de 1997	R\$ 107.963.960,80
Perdas de 1998	R\$ 127.374.456,19

Tendo em vista os valores acima demonstrado, o contribuinte efetuou os seguintes ajustes em 1998:

ADIÇÕES:

Efeito no resultado (despesas)	R\$ 41.009.481,00
Desconsideração das perdas de 1996	R\$ 18.901.372,00
Desconsideração das perdas de 1997	R\$ 69.573.626,00
TOTAL	R\$ 129.484.479,00

EXCLUSÕES:

Perdas de 1996	R\$ 105.514.554,00
Perdas de 1997	R\$ 107.963.960,00
Perdas de 1998	R\$ 127.374.457,00
Créditos cedidos	R\$ 56.497.923,00
TOTAL	R\$ 397.350.894,00

Dessa forma, foi excluído no LALUR, no ano-calendário de 1998, além das perdas dedutíveis previstas no art. 9º da Lei nº 9.430/96, o valor de R\$ 56.497.923,00, correspondente aos créditos cedidos.

A autoridade fiscal relata que os créditos não ajuizados montam em R\$ 55.547.563,38, correspondentes ao ano de 1998, e que nesse valor estão incluídos unicamente aqueles créditos para os quais a Lei 9.430 determina que o início de procedimentos judiciais para o seu recebimento é condição indispensável para sua dedutibilidade como perda.

Conclui o Termo de Verificação cientificando que:

"As condições para dedução das perdas no recebimento de créditos são claramente definidas no art. 9º da Lei nº 9.430/96, não havendo nenhuma previsão legal para dedução de perdas em decorrência de cessão de créditos. Ressalte-se que, no caso em análise, a 'cessão' de créditos configurou-se, na verdade, como uma desistência da cobrança dos créditos, tendo em vista o preço simbólico da

venda de R\$ 18.000,00, para créditos no valor de R\$ 410.124.820,75.

Tendo, portanto, concluído que a exclusão do valor de R\$ 56.497.922,96, na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social é indevida, uma vez que os créditos aos quais se refere não atendem as exigências de dedutibilidade determinadas pela Lei 9.430/96, esta Fiscalização lavrou o auto de infração.*

Diante do exposto, a autoridade fiscal procedeu a lavratura do auto de infração motivada pelo entendimento de que as perdas apuradas na cessão dos créditos não se enquadram entre aquelas consideradas dedutíveis. A glosa levada a efeito teve como fundamento legal o art. 9º da Lei nº 9.430, de 27/12/1997, *verbis*:

"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.

(...)

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$5.000,00 (cinco mil reais) até R\$30.000,00 (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 R\$30.000,00 (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;

§ 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.

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais."

Por seu turno, o recorrente argumenta que a constituição do crédito tributário com base em um fato que a lei não prevê como hipótese de incidência de tributo corresponde a exigir tributo sem lei, que é, indiscutivelmente, uma afronta ao princípio da legalidade.

Na verdade, houve a cessão de créditos a outra pessoa jurídica, a título oneroso, conforme aprovado pelos acionistas em Assembléia Geral Extraordinária.

Ao apreciar a matéria, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, decidiu pela manutenção do lançamento, cujo voto condutor cita que, para ser dedutível como perda, a desistência da cobrança judicial somente poderá ocorrer após cinco anos do vencimento do crédito, nos termos do art. 10, § 1º, da Lei nº 9.430/96, apesar de que o mesmo não consta como enquadramento legal da autuação.

Cabe destacar que o mencionado art. 10 e seu parágrafo primeiro da citada lei estabelece que:

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

§ 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."

Argumenta o ilustre relator do acórdão recorrido, que a glosa aconteceu em virtude de não estar devidamente justificada a exclusão efetuada pelo contribuinte, ou seja, o valor de R\$ 56.497.922,96 correspondeu a uma exclusão não justificada por qualquer das hipóteses da Lei 9430. Cita ainda que "a perda pela cessão de créditos, por si só não basta para torná-la dedutível. É preciso mais. Ou seja, hão de estar presentes os já citados requisitos legais".

Ouso discordar de tal entendimento, pois os documentos acostados aos autos comprovam que houve a cessão de créditos por parte do recorrente a uma



terceira pessoa jurídica, sendo que a autoridade lançadora não fez qualquer alusão a respeito de eventual irregularidade sobre a operação, tampouco a respeito do valor da mesma, considerado pela decisão de primeira instância como sendo desistência no recebimento dos créditos.

Embora a análise lógica e fria da transação, permitiria uma suspeita de que a operação de cessão seria, no mínimo, esquisita em razão da relevante diferença entre o valor dos créditos cedidos e o valor recebido pela cessão, a qual poderia levar a uma conclusão de que a mesma não preenche os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade expresso no artigo 242 do RIR/94, não passa de simples suspeita.

Somente para argumentar, pode-se dizer que a transação resultou em um péssimo negócio para o recorrente, mas não negar-se a existência do prejuízo.

Por simples suspeita não se pode presumir a ocorrência de fato gerador ou promover lançamento para a constituição de crédito tributário.

A legislação tributária não proíbe o sujeito passivo de exercer qualquer atividade econômica ou quaisquer operações e para o desempenho de suas atividades operacionais o empresário pode efetuar transações mercantis de qualquer natureza, as quais, quando irregulares e motivadoras de recolhimento a menor de tributos, o Fisco tem o poder-dever do lançamento de ofício dos valores a ele devidos.

O processo fiscal tem por finalidade primeira, o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado pelo julgador por força mesma do princípio da verdade material, na busca da descoberta da existência ou não da hipótese de incidência tributária originária do lançamento.

Assim, é de fundamental importância a verificação da motivação da exigência fiscal, se é adequada aos fatos e também à norma que a embasou, para que se possa definir a linha divisória entre a legalidade da exigência e o direito do contribuinte.



Em que pese o entendimento da turma recorrida, não se pode afirmar, com segurança, que todos os requisitos do artigo 142 do CTN estejam presentes, sobretudo os dispositivos legais infringidos no procedimento fiscal ora em exame, tendo em vista as circunstâncias em que o mesmo foi celebrado.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina em sua obra "Natureza Jurídica do Lançamento" (pág. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN que:

"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Trata-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos." (grifei)

Mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz *"mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário"* aduziu:

"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária."

O Código Tributário Nacional, lei ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Do texto acima transscrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional (arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo.

A determinação desses fatos, nos estritos termos da lei, pela autoridade administrativa competente, é que dá ensejo, portanto, à figura do lançamento, como instrumento empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária.

Isto posto, passemos ao exame das normas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, no que respeita aos requisitos formais necessários ao procedimento administrativo de constituição do crédito tributário.

Segundo este Decreto, a exigência do crédito tributário deve ser formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Em relação ao Auto de Infração, o art. 10 do já citado Decreto dispõe que:



"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoricamente:

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;" (grifei)

Do dispositivo acima transscrito verifica-se a existência de duas espécies de atuações da administração fiscal.

A primeira espécie consiste na ação direta, externa e permanente do fisco, situação em que, constatada infração às normas da legislação tributária a autoridade administrativa competente - no caso: os Auditores Fiscais da Receita Federal, lavrarão o competente auto de infração, com observância das normas constantes do Decreto nº 70.235/72.

Denota-se aqui a preocupação do legislador ordinário em estabelecer os requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.

Requisitos esses implícitos na norma consubstanciada no art. 142 do Código Tributário Nacional e que dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário.

Marcelo Caetano, em sua obra "Manual de Direito Administrativo", 10ª edição, Tomo I, 1973, Lisboa, assim se manifesta acerca deste assunto:

"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.



Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva." (grifei)

De Plácido e Silva, em sua obra "Vocabulário Jurídico". Vol. I, p. 200, 2^a edição, pág. 712, volume II, diz que:

"As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)

Essenciais ou substanciais dizem-se quando prescritas pela lei e indicadas como necessárias para a validade dos atos, sem o que eles se apresentam de nenhuma valia jurídica. Não tem existência legal.

Nesta mesma linha de pensamento, Antonio da Silva Cabral, em sua obra "Processo Administrativo Fiscal", Editora Saraiva, 1^a edição, 1993, ao tratar do Princípio da Relevância das Formas Processuais, nos ensina que (pág. 73):

"Por força desse princípio, toda infração de regra de forma, em direito processual, é causa de nulidade, ou de outra espécie de sanção prevista na legislação.

Em direito processual fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim, a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou lavrado um auto de



infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta nulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão.”

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte.

No caso, os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização, como supostamente violadas, quer dizer, inexistindo subsunção dos fatos às normas, não procede a violação daquelas normas jurídicas invocadas.

Versando hipótese hipótese semelhante, este Conselho através de julgado de que foi Relatora a ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, já teve oportunidade de consignar em ementa:

“Nula é a decisão cujos fundamentos não guardem correlação com os fatos revelados nos autos. Preliminar acolhida”. (Acórdão nº 106-10.818)

O ato praticado padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado.

Isto posto, conclui-se que, no caso sob análise, os fatos que motivaram o lançamento não se enquadram na norma legal que o fundamentou, pois o valor deduzido a título de perda, referem-se exclusivamente a perda pela cessão dos créditos não se enquadram aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal indicado pela fiscalização como infringido (art. 9º da Lei nº 9.430/96), pois a citada perda decorreu da transação pela cessão e não pelo não recebimento dos créditos. Ou seja, efetivamente não é o caso da baixa de créditos vencidos e não recebidos que compõem o ativo circulante da empresa, os quais ainda não se encontravam em

condições de serem registrados como perda a débito da provisão para créditos de liquidação duvidosa, mas sim de créditos que foram alienados e que não mais pertenciam à fiscalizada, sendo que o valor da baixa refere-se ao resultado obtido da transação, e não ao valor dos créditos que deixaram de ser recebidos.

Por isso, não há que se questionar da aplicação do art. 9º da Lei 9.430/96 para a sua dedutibilidade, tampouco do seu artigo 10, como mencionado no acórdão recorrido. Trata-se, sim, de uma operação que não se encontra entre aquelas elencadas na citada norma legal, e tampouco em qualquer outra de exceção que venha a estabelecer a não dedutibilidade do resultado apurado na transação objurgada, a qual não seria aceita somente no caso da existência de qualquer irregularidade, qual seja, simulação, conluio etc., o que não é o caso.

Nessas condições, não há como concordar com o entendimento da autoridade fiscal, tampouco com a e. Turma de Julgamento, no sentido de que seriam dedutíveis apenas as perdas no recebimento de créditos conforme definidas no art. 9º da Lei 9.430/96. O valor deduzido pelo recorrente não está sujeito aos requisitos estabelecidos pelo referido dispositivo legal, uma vez que não se trata de perda no recebimento de créditos, mas sim de perda apurada pela cessão de créditos.

Efetivamente, o caso não se trata de créditos vencidos e não pagos que compõem o ativo do recorrente, que ainda não podem ser deduzidos como perda por não se enquadrarem nas hipóteses previstas pela Lei 9.430. Trata-se de créditos alienados, os quais não mais pertencem ao recorrente e, tendo em vista que da alienação resultou perda, é de se considerar dedutível o resultado.

Nada disso tendo sido colocado em dúvida, isto é, ocorrida a cessão por valor certo e determinado (fato incontrovertido) e verificada a perda de capital pela entrega de créditos por valor inferior àquele recebido, resta patente a perda de capital experimentada pela recorrente, perda esta que nos termos da lei é passível de dedutibilidade.

A lei tributária não exclui, para efeito da determinação do lucro real, perdas decorrentes de negócios feitos com prejuízo, o que implicaria na adoção, para sua aferição, de critérios subjetivos de análise. A conveniência do negócio

regularmente realizado é alvitre da administração, que à evidência usou critérios lógicos para sua realização, correndo os riscos que são inerentes.

Sendo certo que o cedente sofreu o prejuízo em questão na operação de cessão de créditos realizada, e, em razão de que a regularidade da referida operação não foi sequer questionada, nem mesmo o seu valor, é de se reconhecer a validade da exclusão dos valores cedidos para fins de determinação do lucro real.

Sendo assim, e tendo em vista que falece competência a este Conselho para promover ao aperfeiçoamento do lançamento, o que fatalmente resultaria da adequação dos fatos ao critério jurídico e fundamentação legais aplicáveis à espécie, só nos resta concluir pela improcedência da glosa que ensejou o lançamento procedido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em se tratando de lançamento chamado decorrente, cuja exigência deu-se com base nos mesmos fatos apurados no auto de infração relativo ao Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada naquele procedimento constitui prejulgado na decisão do feito relativo ao tributo reflexo.

Dante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003

PAULO ROBERTO CORTEZ