



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.074688/92-88
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.015 – 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - PROVISÕES
Recorrentes TRANSULTRA ARMAZENAMENTO E TRANSPORTE ESPECIALIZADO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1988

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

Os créditos decorrentes de operações de mútuo com empresa interligadas somente podem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa quando se tratar de operação objeto da atividade operacional da empresa.

POSTERGAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.598/1972, ART. 6º, §5º. RIR/1980, ARTS. 154 E 171. PROVA.

Caberia ao auditor fiscal autuante aplicar os efeitos da postergação, com lançamento de diferença de imposto, correção monetária e juros de mora. A prova de eventual equívoco no lançamento, por falta de aplicação dos efeitos da postergação, compete ao contribuinte. Sem que tenha sido provado qualquer equívoco, é mantido o lançamento tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL e IRFonte quanto ao ano-calendário de 1988, com a glosa de despesas / custos por falta de comprovante, glosa de despesas / custos relativos a ativos adquiridos, omissão de receita de correção monetária e glosa de despesa com provisão para créditos de liquidação duvidosa (fls. 57/60).

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 61/67), que foi parcialmente acolhida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, que reduziu o débito de IRPJ pela comprovação parcial de custos e despesas operacionais e cancelou a exigência de CSLL do ano de 1.988 diante da Resolução do Senado Federal nº 11/1995 (fls. 909/926, volume 2):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1989

Ementa: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADOS.

A escrituração contábil deve estar lastreada em documentação hábil e idônea emitida por terceiros, contendo descrição suficiente para demonstrar estarem os custos/despesas operacionais em estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

VALORES ATIVÁVEIS INDEVIDAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESAS.

Os bens com valor unitário superior ao limite previsto no art. 193 do RIR de 1980 e vida útil superior a um ano devem ser imobilizados, não podendo tais gastos serem deduzidos como despesas operacionais.

OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. VALORES ATIVÁVEIS.

Procede a exigência de receita de correção monetária de balanço sobre os bens ativos, indevidamente contabilizados como despesas, calculada desde a data de sua aquisição.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

Os créditos decorrentes de operações de mútuo com empresa interligadas somente podem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa quando se tratar de operação objeto da atividade operacional da empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1989

Ementa: JUROS DE MORA COM BASE NA TRD.

Conforme determinação contida na IN SRF nº 32, de 1997, com base na autorização prevista do Decreto nº 2.194, de 1997, ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91.

DECORRÊNCIA. IRRF.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento ao IRRF.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1989

Ementa: CSLL DO PERÍODO-BASE DE 1988.

Exonera-se o lançamento relativo ao resultado apurado no período-base encerrado em 31/12/88, em face do disposto na Resolução do Senado Federal nº 11, de 1995, art. 17, I, da Medida Provisória nº 1110, de 1995, e suas reedições (convertida da Lei nº 10.522, de 2002), Decreto nº 2.194, de 1997 e IN SRF nº 31, de 1997, arts. 10, I, e 2º, § 1º.

Lançamento Procedente em Parte

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 979), que foi parcialmente provido pela 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, para: (i) reduzir o lançamento a título de glosa de despesas e custos; (ii) cancelar a tributação quanto à provisão para devedores duvidosos; (iii) admitir a depreciação sobre bens ativáveis apropriados indevidamente como despesas (fls. 1.084/1.098, volume 3), em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1988

Ementa: CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO.

Deve ser exonerado o lançamento em relação parcela do valor dos custos ou despesas glosadas como não comprovados cuja documentação probante foi trazida aos autos pelo sujeito passivo; mantendo-se a exigência em relação àqueles desamparados de prova hábil e idônea.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE - REGISTRO DOS DISPÊNDIOS COMO DESPESAS.

Procede a glosa de valores contabilizados como despesas que, por resultarem em aumento de vida útil de bens do ativo ou se referirem a obras de construção civil, deveriam ser registrados no ativo permanente.

OMISSÃO DE RECEITA - CORREÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES ATIVÁVEIS - DEDUÇÃO DA DEPRECIAÇÃO.

A falta de correção monetária dos recursos aplicados na reforma ou melhoria de bens e que deveriam ser ativados mas foram indevidamente apropriados como despesas, implica em omissão de receita de correção monetária. Entretanto, o sujeito passivo tem direito dedução dos encargos de depreciação incidentes sobre os valores ativados.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. CONTRATO DE MÚTUO.

A provisão para créditos de liquidação duvidosa incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC para títulos federais. (Súmula 1º CC nº 4).

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1988

Ementa: CSLL E IRRF - LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Tratando-se de autos de infração lavrados como decorrência dos mesmos fatos que implicaram na exigência do IRPJ, aplicam-se àqueles o resultado do julgamento referente a este.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Procuradoria foi intimada em 05/06/2008 (fls. 1.101/1.107), interpondo recurso especial em 25/06/2008, com fundamento no artigo 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 147/2007). No recurso especial sustentou a **contrariedade à lei** (artigos 175 e 191, do RIR/1980, art. 11, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 47, da Lei nº 4.506/1964). A Procuradoria questiona o cancelamento da "tributação sobre a provisão para devedores duvidosos relativa a contratos de mútuo envolvendo pessoa jurídicas ligadas" (reprodução de trecho do recurso), requerendo seja adotado por esta Turma o entendimento do Conselheiro Relator, Leonardo de Andrade Couto, vencido no acórdão recorrido.

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 1.109/1.110):

De início cabe salientar cumprido o primeiro requisito necessário para a interposição de recurso especial com base no inciso I, do art. 7º, do RICSRF, qual seja, que a decisão tenha sido prolatada por maioria de votos relativamente à matéria recorrida.

Quanto às razões do recurso especial, entendo que restou demonstrado, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no §1º, do art. 15, do RICSRI.

Então, à vista desses fundamentos e no uso da competência pelo art.15, §4º do RICSRF, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial, por satisfazer os pressupostos regimentais de admissibilidade.

Com a intimação do contribuinte em 29/01/2013, este apresentou contrarrazões recurso especial por via postal, remetido em 13/02/2013 (fls. 1.155), alegando que o artigo 221, §3º, do RIR/1980 não faria restrição aos valores que compõe a base do percentual dedutível a título de provisão para créditos de liquidação duvidosa. O contribuinte alega, ainda, que o Ato Declaratório 34/76 reforçaria as razões para manutenção do acórdão recorrido. Mesmo que estes valores fossem tributáveis, a fiscalização deveria ter "procedido à sua exclusão nos anos em que ocorreu a reversão da provisão, em obediência aos arts. 154 e 171, do RIR/80". Por estas razões, pede seja negado provimento ao recurso especial da Procuradoria.

O contribuinte apresentou, outrossim, embargos de declaração em 04/02/2013, que foram rejeitados pelo (fls. 1.200/1.202) pelo Presidente da Câmara, com fundamento nas razões parcialmente transcritas a seguir:

Verifico nesse passo, que os Embargos são incabíveis, porquanto a despeito do que narrou a Embargante, não existe contradição na decisão. Com efeito, pelo teor dos Embargos opostos, observa-se que a intenção da Embargante, é rediscutir o mérito envolvido no processo e tal pretensão, contudo, é sabidamente incabível na estreita via dos Embargos Declaratórios.

Como se anotou acima, entende a Embargante que o acórdão se apresentaria obscuro e omissivo, porquanto estaria impossibilitada de proceder às retificações sugeridas, relativas aos fatos ocorridos em 1988, de modo que o reconhecimento da postergação se revelaria o único meio possível de assegurar a neutralidade fiscal.

Reputou ainda, que a dita contradição deve ser sanada mediante o reconhecimento da postergação, conforme teria demonstrado nos itens 3 a 7 do Recurso Voluntário, ocorre, como reconhece a Embargante, que a postergação, no caso concreto, foi considerada inaplicável, de modo que os Embargos de Declaração, repito, não podem se prestar à rediscussão da matéria.

Em vista do exposto, proponho a rejeição do Embargos de Declaração, pois não verifico no acórdão embargado qualquer vício de omissão, obscuridade ou contradição.

O contribuinte foi intimado desta decisão em 18/03/2015 (fls. 1.207), interpondo recurso especial em 02/04/2016, no qual sustenta divergência quanto aos **efeitos da postergação** (fls. 1.209/1.217), indicando como paradigmas os seguintes acórdãos:

- a) **101-95.212**, no qual se decidiu que *"ao recompor o valor tributável do período, excluindo das contas de resultado valores que deveriam ter sido ativados, deve reconhecer o direito de deduzir os valores correspondentes às cotas de depreciação ou das parcelas de amortização, vez que a própria Fiscalização é que está promovendo, de ofício, a reclassificação do valor apropriado para o imobilizado, o que não pode ser promovido em as deduções que o ordenamento jurídico permite."*
- b) **1801-00.097** (Processo Administrativo nº 15374.003676/2001-73), do qual se destaca: *"verifica-se que o Recorrente deixou de contabilizar o valor do veículo em seu ativo permanente. Desta forma, efetuou indevidamente a dedução integral do valor do automóvel. Assim, necessário se faz reconhecer os efeitos da postergação, bem como o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seu bem"*.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção (Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), conforme despacho às fls. 1.295/1.298, destacando-se trecho a seguir.

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas (Acórdãos nºs 101-95.212, de 2005, e 1801-00.097, de 2009) (...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu não ser cabível dar o tratamento de postergação ao direito à dedução dos encargos de depreciação incidentes sobre valores ativados pelo fisco, o segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1801-00.097, de 2009) decidiu, de modo diametralmente oposto, ser cabível dar esse tratamento àquele direito. (...)

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º (Anexo II) do RI/CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial em 31/03/2016 (fls. 1.300/1297), requerendo seja negado provimento ao recurso especial. Sustenta que não seria "cabível dar tratamento de postergação ao direito de dedução dos encargos de depreciação incidente sobre valores ativados pelo fisco". (trecho das razões).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Recurso Especial da Procuradoria

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, tendo sido interposto contra decisão não unânime e demonstrada a contrariedade à lei tributária. Assim, conheço do recurso especial da Procuradoria para análise da violação aos artigos 171 e 191, do RIR/1980 e ao artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e artigo 47, da Lei nº 4.506/1964.

Decidiu o acórdão recorrido, conforme trecho do voto vencedor lavrado pelo ex-Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber:

Segundo noticiado no auto de infração a glosa da provisão para créditos de liquidação duvidosa teve como fundamento legal os arts. 220 e 221 do RIR de 1980 e o ADN CST nº 34, de 1976.

A questão da "constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre créditos oriundos de operações de mútuo com empresas interligadas", sob a égide dos arts. 220 e 221 do RIR de 1980 e do ADN CST nº 34, de 1976, não é estranha a este Colegiado e já foi apreciada inúmeras vezes pelas demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, especializadas no julgamento de recursos versando sobre imposto de renda pessoa jurídica, bem como pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Peço vênia para reportar-me aos fundamentos declinados no acórdão nº CSRF/01-03.089, prolatado na assentada de 11/09/2000, do qual fui relator, de interesse da contribuinte 3M DO BRASIL LTDA., sob idêntico enquadramento legal, os quais continuam atuais em se tratando de autuação referente ao ano-calendário de 1998, como se vê dos seguintes excertos:

Conforme relatado, o recurso especial, formulado pela contribuinte, refere-se constituição da provisão para devedores duvidosos sobre créditos junto a empresas ligadas, adiantamentos a funcionários e tributos a compensar ou restituir. (Destaquei).

Este Conselho tem adotado o entendimento de que, ressalvadas as exceções expressamente indicadas no seu parágrafo terceiro, o artigo 221 do RIR/80 não faz distinção quanto à natureza dos créditos que compõem a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, não podendo a autoridade fiscal estender, via interpretação, o comando legal para abranger

situações nela não previstas (acórdãos n's 101-79.990/90 e 101.79.573/89).

Através da leitura do referido artigo 221, e seus parágrafos, do RIR/80, constata-se não haver qualquer distinção entre créditos oriundos da atividade operacional ou não operacional.

Onde a lei não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir.

Ressalte-se, por fim, que a atividade de lançamento do crédito tributário é atividade estritamente vinculada à lei, conforme princípio constante do Código Tributário Nacional.

Por estas razões, DOU PROVIMENTO ao recurso.'

Cabe ainda destacar que o Acórdão proferido no processo 10070.000611/90-26, recurso nº 108.826, citado pelo douto Procurador da Fazenda Nacional em suas contrarrazões (fl. 474) foi objeto de recurso especial do contribuinte a esta Câmara que, mediante Acórdão nº CSRF/01-02.597, proferido na sessão de 15/03/1999, deu provimento ao recurso.

Vejamos a ementa do citado Acórdão:

'IRPJ — PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS — VALORES SUSCETÍVEIS DE INCLUSÃO — Na vigência do artigo 221 e parágrafo 3º do RIR/80 a provisão para devedores duvidosos poderia ser enriquecida por créditos junto a empresas coligadas, não cabendo restringir-se sua formação apenas para os créditos decorrentes da atividade operacional.' (...)

Na verdade a restrição em foco aflorou apenas em virtude de a Administração Tributária tê-la inserido no bojo do ADN CST nº 34, de 1976, porém não previstas nos dispositivos legais capitulados no auto de infração, enquanto vigeram.

O principal fundamento do acórdão recorrido são as previsões dos artigos 220 e 221, do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (Decreto 85.840/1980), que prescreviam:

Art. 220. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento (Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 3º).

Art. 221. Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa (Lei nº 4.506/64, art. 60, I).

§ 1º A importância dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos existentes ao fim do cada exercício (Lei nº 4.506/64, art. 61).

§ 2º O saldo adequado da provisão será fixado periodicamente pela Secretaria da Receita Federal, para vigorar durante o prazo mínimo de um exercício, como percentagem sobre o montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade de operações e excluídos os de que trata o parágrafo 4º (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 1º).

§ 3º Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real, podendo essa percentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 2º).

§ 4º Além da percentagem a que se refere o parágrafo 3, a provisão poderá ser acrescida de (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 4º):

a) a diferença entre o montante do crédito e a proposta de liquidação pelo concordatário, nos casos de concordata, desde o momento em que esta for requerida;

b) até 50% (cinquenta por cento) do crédito, nos casos de falência do devedor, desde o momento de sua decretação.

§ 5º Nos casos de concordata ou falência do devedor, não serão admitidos como perdas os créditos que não forem habilitados, ou que tiverem a sua habilitação denegada (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 5º).

§ 6º Os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão referida neste artigo e o eventual excesso verificado será debitado a custos ou despesas operacionais (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 6º).

Lembro que o recurso especial da Procuradoria trata da suposta violação aos artigos 171 e 191, do RIR/190 e ao artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e artigo 47, da Lei nº 4.506/1964. Reproduzo estes dispositivos legais para facilitar a análise de suas alegações:

Decreto-Lei 1.598/77

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Lei 4.506/64

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes e dirigentes de firma ou sociedade.

Lei 4.506/64 (Decreto 85.840/1980)

Art. 175. *Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 11).*

Parágrafo único. *A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-lei 1.598/77, art. 11, § 1º).*

Art. 191. *São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).*

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º).

O recurso especial, portanto, sustenta uma ilegalidade no acórdão recorrido fundado nos dispositivos que tratam da dedutibilidade geral de despesas, acima reproduzidos.

Ocorre que estes dispositivos, tratando de norma geral de dedutibilidade de despesa, não contrariam a regra especial, que expressa a possibilidade de provisão para créditos de liquidação duvidosa, na forma do artigo 220 e 221, do RIR/1980, como acolhido pelo acórdão recorrido.

Diante disso, **nego provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Recurso Especial do Contribuinte

O contribuinte apresenta recurso especial alegando divergência na interpretação tributária a respeito dos **efeitos da postergação**, tendo apresentado dois acórdãos como paradigma.

A decisão que admitiu o recurso especial apenas mencionou expressamente o segundo acórdão paradigma (**1801-00.097**, processo administrativo nº 15374.003676/2001-73), para conhecimento do recurso. Consta da ementa deste acórdão paradigma (1801-00097):

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA. Necessário se faz reconhecer os efeitos da postergação, bem como o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seu bem.

EXCESSO EM FUNÇÃO DO VALOR. Necessário se faz reconhecer os efeitos da postergação, bem como o direito de computar a quota efetivamente adequada às meses de sua competência.

Extrai-se do voto condutor, do ex- Conselheiro Rogério Garcia Peres no acórdão paradigma:

2. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA

A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos. A lei determina que a Secretaria da Receita Federal publicará o prazo de vida útil, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente.

No caso de bens usados a depreciação poderá ser feita considerando como prazo de vida útil o maior dentre os seguintes:

a) a metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;

b) restante da vida útil do bem, considerada esta em relação à primeira instalação;

No presente verifica-se que o Recorrente deixou de contabilizar o valor do veículo em seu ativo permanente. Desta forma, efetuou indevidamente a dedução integral do valor do automóvel.

Assim, necessário se faz reconhecer os efeitos da postergação, bem como o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seu bem.

3. AMORTIZAÇÃO. EXCESSO EM FUNÇÃO DO VALOR

Importância levada a débito de Despesas Operacionais — Seguros no valor de R\$ 1.535,37, referente ao custo do seguro total, por um ano, do veículo placa LBL 1846, quando deveria constar do Ativo Diferido para ser rateada pelos meses de sua competência, gerando, assim um lucro menor no exercício (no valor de $11/12$ de $1.535,37 = R\$ 1.407,42$).

Assim, necessário se faz reconhecer os efeitos da postergação, bem como o direito de computar a quota efetivamente adequada às meses de sua competência.

O paradigma, assim, adota entendimento que diante de excesso de depreciação ou amortização, há que se reconhecer os efeitos da postergação.

Já o acórdão recorrido, conforme voto do Conselheiro Relator Leonardo Couto, decidiu em sentido contrário, afastando os efeitos da postergação:

3) Omissão de receita de correção monetária referente ao item anterior:

Reclama a interessada que a autoridade lançadora ao ativar as despesas e exigir a correção monetária desses valores, pois integrantes do ativo, deveria ter computado a depreciação também com respectiva correção. Afirma que a apropriação dos encargos de depreciação mais correção monetária iria anular em cinco anos todo o valor glosado. Com isso, aduz, teria ocorrido na verdade apenas postergação no pagamento do imposto.

De imediato, descarta-se qualquer procedência na alegação da suposta postergação. Não ocorreu nenhum tipo de desobediência regime de apuração que justifique esse raciocínio. Por outro lado, assiste razão à interessada ao pleitear a consideração da depreciação e respectiva atualização nos cálculos efetuados pela a Fiscalização.

A irregularidade apurada pelo Fisco deve ser analisada sob o aspecto eminentemente contábil para efeito de formalização da

exigência, mas em todos os seus efeitos e não apenas naqueles que oneram o sujeito passivo.

Se o valor computado como custo ou despesa deveria integrar o ativo permanente, correta a glosa da dedução. No que se refere à atualização monetária desses valores, conforme entendimento mais atualizado na jurisprudência deste Colegiado, integrada a despesa ao ativo permanente, também correta a consideração dos efeitos da correção monetária decorrentes da reclassificação.

Contudo, não se pode olvidar que os bens integrantes do ativo permanente sujeitam-se à depreciação também com sua correspondente atualização monetária que exerce um contrapeso A. correção monetária do bem com intensidade proporcional ao aumento de vida útil proporcionado, no caso, pela despesa ativada.

Assim, o sujeito passivo pode efetuar as devidas retificações para considerar a depreciação — e respectiva correção monetária — das despesas ativadas.

Assim, havendo divergência na interpretação da lei tributária, pois o paradigma indica efeitos da postergação enquanto o recorrido afasta tais efeitos, voto pelo **conhecimento do recurso especial do contribuinte**.

Passo à análise do mérito.

verbis: O Decreto-Lei nº 1.598/1972 tratava da postergação, conforme artigo 6º, §5º,

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...)

§ 5º - A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver

ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

A previsão foi reproduzida no RIR/1980 (Decreto nº 85.450/1980), aplicável ao caso destes autos, considerando a ocorrência de fato gerador em 1988), nos seguintes termos:

Art. 154. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (arts. 387 e 388) (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º).

Parágrafo único. Os valores que, por competirem a outro período-base forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

Art. 171. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do art. 154 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo único do art. 154 e no parágrafo 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 7º).

No contexto das normas acima reproduzidas, o auditor fiscal autuante que constataste a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução e mesmo do reconhecimento de lucro – deveria aplicar os efeitos da postergação, lançando diferença de tributo (se existente), correção monetária e juros de mora. Ocorre que se houvesse qualquer equívoco do auditor fiscal, por não aplicar os efeitos da postergação quando deveria fazê-lo, tal fato deveria ser comprovado pela contribuinte no decorrer do processo administrativo.

Ocorre que não foram acostados aos autos quaisquer declarações (DIRPJ, DIPJ, DCTF) ou guias (DARF), que pudessem demonstrar que houve pagamento de imposto em período base distinto, para fins de retificação do Auto de Infração, por falta de aplicação dos efeitos da postergação. Esclareço que, no entendimento desta relatora, caso provado pelo contribuinte o equívoco da Fiscalização, poderia ser retificado o lançamento, mas não seria caso de seu cancelamento. De toda sorte, sequer é caso de retificação do lançamento, diante da falta de prova pelo contribuinte da submissão dos rendimentos à tributação em período posterior.

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido.

Por tais razões, **conheço e nego provimento ao recurso especial** da Procuradoria da Fazenda Nacional e **conheço e nego provimento ao recurso especial** do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado

Peço vênica para discordar da i. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, do entendimento em relação ao recurso especial da PGFN, que trata da matéria despesa de provisões para créditos de liquidação duvidosa.

Isso porque entendo não haver reparos no decidido pela primeira instância (e-fls. 909/926, Acórdão nº 4.941 da 1ª Turma da DRJ/Curitiba), cujas razões transcrevo:

35. Trata o processo de glosa da provisão para créditos de liquidação duvidosa constituída no período-base de 1988 sobre créditos oriundos de operações de mútuo com empresa interligadas.

36. Em sua impugnação a autuada arguiu que improcede a afirmativa do agente fiscal de ter havido constituição indevida da provisão para créditos de liquidação duvidosa, porquanto houve contrato de mútuo entre as empresas do mesmo grupo; que trata-se de simples operações de movimentação de numerário em função do fluxo de caixa de cada empresa no período examinado, e que se tivesse optado por aplicar tal numerário no mercado financeiro, poderia, sem qualquer questionamento, ter efetuado a provisão para créditos de liquidação duvidosa prevista no art. 221 do RIR de 1980.

37. *Para dirimir a questão posta, mister se faz analisar a legislação à época aplicável, qual seja, o art. 221 do RIR de 1980, in verbis:*

"Art. 221. Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa (Lei nº 4.506/64, art. 60, I).

§ 1º. A importância dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos existentes ao fim de cada exercício (Lei nº 4.506/64, art. 61).

§ 2º. O saldo adequado da provisão semi fixado periodicamente pela Secretaria da Receita Federal, para vigorar durante o prazo mínimo de um exercício, como percentagem sobre o montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade de operações e excluídos os de que trata o parágrafo 4º (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 1º).

§ 3º. Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real, podendo essa percentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 2º).

§ 4º. Além da percentagem a que se refere o parágrafo 3º, a provisão poderá ser acrescida de (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 4º):

a) a diferença entre o montante do crédito e a proposta de liquidação pelo concordatário nos casos de concordata, desde o momento em que esta for requerida;

b) até 50% (cinquenta por cento) do crédito, nos casos de falência do devedor, desde o momento de sua decretação.

§ 5º. Nos casos de concordata ou falência do devedor, não serão admitidos como perdas os créditos que não forem habilitados, ou que tiverem a sua habilitação denegada (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 5º).

§ 6º. Os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados a provisão referida neste artigo e o eventual excesso verificado será debitado a custos ou despesas operacionais (Lei nº 4.506/64, art. 61, § 6º)." (Grifou-se)

38. *O Ato Declaratório (Normativo) CST nº 34, de 9 de novembro de 1976, a seguir transcrito, esclareceu que somente os **créditos oriundos da atividade operacional** da empresa podem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa e, assim sendo, os créditos decorrentes de*

aplicações financeiras — que a impugnante citou como exemplo para justificar a constituição desta provisão — não devem compor a sua base de cálculo:

"Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo da 'Provisão para créditos de liquidação duvidosa'. Em decorrência, dela devem ser excluídas as aplicações financeiras de qualquer espécie." (Grifou-se)

39. Muito embora as receitas financeiras e as variações monetárias ativas componham o montante das receitas operacionais da empresa, não há como atribuir a tais parcelas de receita o conceito de receita da atividade operacional da empresa, porquanto este diz respeito exclusivamente As receitas auferidas no desempenho das atividades que constituem objeto da pessoa jurídica.

40. Ressalte-se que o citado ADN referiu-se apenas As aplicações financeiras por ser esse o direito de crédito que A época suscitou dúvidas quanto A possibilidade de inclusão ou não na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, mas tal entendimento aplica-se também aos créditos oriundos de operações de mútuo, porquanto, para a solução da questão, o Coordenador do Sistema de Tributação invocou inicialmente uma norma, qual seja, a de que somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo daquela provisão, para então concluir que, em decorrência, devem ser excluídas as aplicações financeiras de qualquer espécie. Portanto, essa norma se aplica igualmente para todos os demais créditos que não sejam oriundos da atividade operacional da empresa.

41. Em relação aos créditos relativos às operações efetuadas com outra pessoa jurídica da qual a credora seja acionista ou sócia, ou vice-versa, assim dispôs o Parecer Normativo CST nº 74, de 11 de agosto de 1975, ao analisar o art. 166 do RIR de 1966 (correspondente ao art. 221 do RIR de 1980):

"4. Tendo em vista que o percentual deverá ser calculado sobre o montante dos créditos, dúvidas surgiram com relação a quais os créditos a serem considerados. Da análise das disposições do artigo 166 e seus §§ do RIR, verificamos que, para efeito do cômputo na provisão, os créditos podem ser destacados nas seguintes categorias:

I - O montante dos créditos verificados no fim de cada ano (RIR, art. 166, §§ 1º e 2º).

II — Os créditos habilitados em concordatas ou falências (RIR, art. 166, §§ 4º).

III — Os créditos provenientes de vendas com reserva de domínio ou de operações com garantia real (RIR, art. 166, § 2º).

5. Não oferece dúvidas a utilização dos créditos enunciados nos nºs II e III do item anterior. Os do nº II são computados segundo a forma claramente expressa no texto legal; os do nº III são expressamente excluídos da base de cálculo da provisão.

6. Merece alguma análise o caso do nº 1. O § 1º do artigo 166 do RIR, reproduzindo o § 1º do art. 61 da Lei nº 4.506/64, fala em "montante dos créditos verificados no fim de cada ano, atendida a diversidade de operações". Não faz distinção quanto à qualidade ou à pessoa do devedor. Não cogita da maior ou menor capacidade de solvência do devedor, nem quanto ao seu "status" jurídico ou econômico. Por conseguinte, ressalvados os tratamentos específicos previstos para os créditos mencionados nos nºs II e III do item 4 deste parecer, não cabe fazer outra distinção, por não autorizada nos dispositivos legais acima referidos.

7. Dentro da mesma linha de raciocínio, integrarão a base de cálculo do percentual os créditos relativos a operações efetuadas com outra pessoa jurídica da qual a credora seja acionista ou sócia, ou vice-versa, isto é, os créditos decorrentes de operações efetuadas com pessoas jurídicas que sejam acionistas ou sócios da credora. Computáveis na provisão, também, os créditos adquiridos por sub-rogação ou por cessão." (Grifou-se)

42. Da análise conjunta desses atos normativos pode-se concluir que os créditos relativos a operações efetuadas com outra pessoa jurídica da qual a credora seja acionista ou sócia, ou vice-versa, podem compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa quando oriundos da atividade operacional da empresa. Por conseguinte, também estão excluídos os créditos decorrentes de operações de mútuo, por não estarem tais operações enquadrada na atividade objeto da autuada.

43. Ademais, se no próprio caput do art. 221 do RIR de 1980 consta expressamente que poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa, fica evidente que tal despesa operacional sujeita-se a regra de dedutibilidade prevista no art. 191 do RIR de 1980, segundo o qual são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. (Grifos originais)

Não tenho dúvidas quanto ao entendimento de que, para se falar em provisionamento de despesas, há que se apreciar, preliminarmente, a natureza da despesa.

O provisionamento é mecanismo que permite uma contabilização de um evento submetido a uma condição que gera incerteza quanto à sua consumação.

Contudo, tal evento, tratando-se de uma despesa, só pode ter repercussão na base de cálculo caso reúna os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade previstos na legislação tributária.

Não por acaso a norma discorre, expressamente, que a despesa objeto de provisão deverá ser **operacional**.

O caso em tela trata de operações de mútuo com empresa interligadas, ou seja, eventuais dispêndios decorrem de uma liberalidade, e não de uma necessidade da empresa. Não há que se falar em operação objeto da atividade operacional.

Não poderia ser mais precisa, portanto, a conclusão do voto:

44. Tratando-se de operações de mútuo com empresas interligadas, ou seja, sob controle do mesmo grupo econômico, fica perfeitamente caracterizado que tais empréstimos foram concedidos por mera liberalidade, porquanto totalmente desnecessários à atividade por ela desenvolvida — armazenamento e transporte especializado de cargas, especialmente gases liquefeitos de petróleo, produtos químicos e petroquímicos, conforme informado em sua impugnação — e à manutenção da respectiva fonte produtora. (Grifei)

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura