



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.002014/2005-40
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.361 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MORES, ONOFRE, COLLET CONTABILIDADE LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL POR CONTRARIEDADE À LEI OU À EVIDÊNCIA DE PROVA. MATÉRIA SUMULADA. CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DESPESAS DEDUZIDAS DO LUCRO REAL. VENDAS EFETUADAS EM PERÍODO EM QUE O CONTRIBUINTE ERA OPTANTE PELO REGIME DE LUCRO PRESUMIDO E TRIBUTADO EM REGIME DE CAIXA. GLOSA IMPROCEDENTE.

As perdas no recebimento de créditos referentes a vendas efetuadas em períodos em que o contribuinte optou em apurar o tributo com base no lucro presumido pelo regime de caixa poderão ser deduzidas para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, quando preenchidas as condições para tanto (art. 9º da Lei 9.430/1996). Por ocasião da mudança de regime do lucro presumido para lucro real, a legislação determina que as receitas auferidas (e que não foram tributadas por ter a pessoa jurídica adotado o regime caixa) deverão ser oferecidas à tributação no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar provimento em relação à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, e, mediante votações sucessivas, conforme art. 60, do Anexo II, do RICARF, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art.

28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em negar provimento, em relação à “dedução de perdas no recebimento de créditos”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Adriana Gomes Rêgo. Em primeira votação, as Conselheiras Andréa Duek Simantob e Edeli Pereira Bessa votaram por dar provimento parcial ao Recurso Especial, com retorno dos autos à DRJ; os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Adriana Gomes Rêgo votaram em dar provimento nesse ponto, e os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Alexandre Evaristo Pinto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência de prova interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1101-00.039, da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, de 12 de maio de 2009, assim ementada:

Acórdão recorrido 1101-00.039

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2003

CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE NORMAS INSERIDAS LEGALMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. Súmula 1º CC nº 2: 'O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.'

INSTRUÇÃO NORMATIVA. REGULAÇÃO ALÉM DOS LIMITES DA LEI. O âmbito de regulação dos atos administrativos está restrito aos limites das leis em razão das quais sejam expedidos. É ilegal a instrução normativa da Receita Federal que impõe vedação de dedução de despesa não prevista em lei.

IRPJ. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, e, dessa forma, não comporta a cobrança

de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de tributo por estimativa, seja pela ausência de base imponible, como também, pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária do primeira seção de julgamento, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares; no mérito, por maioria de votos DAR provimento parcial para 1) cancelar a glosa de perdas de créditos; 2) excluir a exigência da multa isolada, exigida em concomitância com a multa de ofício, vencidos os Conselheiros relator, Valmir Sandri, Sandra Maria Faroni e Jose Sergio Gomes quanto ao cancelamento da glosa do item 1, e os Conselheiros Sandra Faroni e Jose Sergio quanto ao item 2 (ambos negavam provimento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio Jose Percinio da Silva.

A Fazenda Nacional discute o cancelamento a) da glosa de perdas de créditos/descontos concedidos; e b) da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Em março de 2010 o sujeito passivo apresentou petição de desistência informando que incluiu em programa de parcelamento os tributos cuja matéria de defesa não foi acolhida pelo acórdão 1101-00.039.

Em 3 de julho de 2015, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

Trata-se de Recurso Especial interposto por contrariedade à lei ou à evidência de prova previsto no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, já revogada:

“Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e...”

Entretanto, a Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em seu art. 3º, garantiu o direito a essa modalidade de recurso, nos casos em que a decisão recorrida tenha sido proferida nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

“Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.”

Assim, uma vez que o acórdão recorrido foi prolatado em 12/05/2009, há que se reconhecer o direito ao apelo, na modalidade “contrariedade à lei ou à evidência de prova”.

À vista dos elementos apresentados pela recorrente, constata-se que estão presentes os requisitos de admissibilidade previstos para interposição do Recurso Especial, insertos no art. 15, § 1º, do antigo Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007. Com efeito, a decisão recorrida não foi unânime e no recurso a Fazenda Nacional alegou adequadamente a contrariedade ao art. 44, I e seu §1º, IV, da Lei nº 9.430/96 à medida que excluiu a multa isolada em relação às estimativas não recolhidas; aos arts. 9º da Lei nº 9.430/96 c/c 249, I, 251, caput e § único e 340 do Decreto nº 3.000/99, além da Instrução Normativa nº 345/2003 ao cancelar a glosa de perdas de créditos/descontos concedidos.

(...)

O sujeito passivo foi cientificado e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial.

Observa-se, ademais, que, nos termos do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o recurso especial na modalidade de contrariedade à lei ou à evidência de prova é recurso de cognição ampla, que possui apenas dois pressupostos processuais objetivos, *in verbis* (Versão 3.1, Dezembro de 2018, fl. 76):

(...)

O Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. Trata-se de apelo reservado à Fazenda Nacional e a regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Esta regra de transição foi garantida pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim estabelece:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF),

aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

E o inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

[...]

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (grifei)

Assim, trata-se de recurso de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são:

a) decisão não unânime; e

b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

(...)

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

Conforme relatado, a Fazenda Nacional recorre do acórdão 1101-00.039 quanto aos temas das multas isoladas e das glosas de despesas.

Multas isoladas

Com relação ao cancelamento da multa isolada, observo que, muito embora a ementa do acórdão recorrido apenas mencione a impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano calendário, a análise do voto condutor revela que o afastamento da multa isolada se deu por dois fundamentos: a) impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano calendário; e b) impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício. Transcrevo o trechos do voto condutor referente às multas isoladas (grifamos):

(...)

Com relação à exigência da Multa Isolada, entendo que assiste razão ao contribuinte quando afirma que a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas cumulativamente sobre o mesmo fato, sob pena de incidir dupla penalização.

Quanto à exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas ex-officio incidente sobre a base estimada do IRPJ, relativo a novembro de 2004, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, embora a Recorrente tenha antecipado a menor o Imposto de Renda devido no período acima referido, o fato é que a exigência da referida penalidade só foi exigida

no mês de setembro de 2005, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 10 do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas. pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ora, sendo certo que a legislação anteriormente mencionada veda a dupla penalidade sobre o mesmo fato, e constatado que a autoridade administrativa autuante aplicou a multa de ofício com base no tributo devido ao final do ano-calendário, também por este motivo não merece prosperar a exigência da multa isolada.

Nesse sentido é a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo da ementa abaixo transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA -

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado."

(Acórdão nº CSRF/01-05.838, Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/04/2008, Conselheiro Relator Marcos Vinícius Neder de Lima)

Dessa forma, **por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, e com também com o reforço de sua inaplicação em concomitância com a multa de ofício, sou pelo provimento do presente item.**

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional rebate esses dois fundamentos, sustentando, em síntese:

(...)

Portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, § 1º 2, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei nº 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

(...)

Quanto à alegação baseada na concomitância das multas isolada e de ofício, a jurisprudência deste CARF se consolidou no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

O enunciado acima transcrito faz referência às multas isoladas cobradas com fundamento no artigo 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, de maneira que a sua aplicação para multas isoladas cobradas após a alteração desse dispositivo legal pela Lei 11.488/2007, ainda é matéria controvertida neste CARF. Mas é certo que, para multas isoladas referentes a anos-calendário anteriores a 2007 (matéria dos presentes autos), prevalece o entendimento da Súmula CARF n. 105, que inclusive é de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, por previsão expressa do Regimento Interno do CARF.

Portanto, uma primeira conclusão a que se chega é de que o recurso especial não pode ser provido quanto à matéria “impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício”, eis que nesta parte, a decisão recorrida adota o entendimento da Súmula CARF 105.

A análise do auto de infração em questão revela que este exigiu multas isoladas exclusivamente com relação aos meses do ano calendário de 2003, ao final do qual foram apurados IRPJ e CSLL a pagar e também exigida multa de ofício. De fato, na fl. 16 consta o “*demonstrativo de apuração de multa regulamentar e/ou multa e juros isolados*” com valores referentes aos meses de 2003, e a soma desses valores equivale a 92.526,83, que é exatamente o valor do total da multa isolada do demonstrativo consolidado de fl. 5.

Ou seja, no caso dos autos, **todas** as multas isoladas foram aplicadas em concomitância com a multa de ofício.

Disso se depreende que eventual procedência da tese remanescente aventada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial quanto às multas, acerca da impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano calendário, é inútil à Recorrente Fazenda Nacional no caso concreto, eis que não é capaz de levar à reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido que, ao fim, determinou o cancelamento das multas isoladas.

Neste sentido, em razão de sua inaplicabilidade no caso concreto, compreendo que o recurso também não pode ser provido quanto à matéria “impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano calendário”.

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial com relação às multas isoladas aplicadas.

Glosa de despesas

Resta para discussão nos presentes autos a questão da glosa das despesas, a qual foi objeto do voto vencedor. Discute-se, aqui, a dedutibilidade, do lucro real, de perdas no recebimento de créditos referentes a operações realizadas quando o contribuinte era optante pelo regime de lucro presumido.

Sobre a matéria, assim observou o Termo de Verificação Fiscal (fl. 30):

(...)

Cabe observar que o contribuinte fiscalizado era tributado pelo Lucro Presumido, com base no regime de caixa (valores efetivamente recebidos), durante o ano-calendário de 2002 e anteriores, conforme Livro Caixa e resposta a intimação apresentados em 24/06/2005. Assim sendo, os valores a receber de clientes, lançados como perdas (despesas) em 2003, não foram oferecidos a tributação em períodos anteriores, o que impede a sua dedução como despesa no período em que a forma de tributação é com base no Lucro Real.

(...)

O voto vencido do acórdão recorrido (Vol. II -- fls. 450 e seguintes) manteve a decisão da DRJ (fl. 381) que entendeu que, em 2003, ano em que o sujeito passivo apurou seus tributos no regime do lucro real, este não poderia deduzir perdas oriundas de faturamentos efetuados em períodos anteriores, em que a forma de tributação foi com base no regime do lucro presumido. Destaca-se trechos do acórdão da DRJ (grifos do original):

(...)

No caso dos autos, é verdade que existem créditos de valor inferior a R\$5.000,00 por operação, fato esse que justificaria a sua dedução.

Porém, por outros motivos, essa glosa deve ser mantida, assim como também, aquela referente aos descontos concedidos:

a) O Contribuinte, mesmo depois de intimado (fls. 39-42), não comprovou que os valores das receitas (créditos não recebidos) não recebidas foram reconhecidas em anos anteriores (2002 e anteriores).

b) A legislação tributária proíbe que as despesas associadas as receitas não recebidas após a mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real sejam deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

c) Em relação aos descontos concedidos, acrescenta-se que não comprovou as causas e os motivos dos referidos descontos.

A obrigatoriedade do reconhecimento das receitas e a proibição da dedução (item a e b supra), encontram amparo legal na Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003, que assim dispõe:

Art. 1º Para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido ou pela tributação na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas a medida do recebimento e, por opção ou obrigatoriedade, passar a adotar o critério de reconhecimento de suas receitas segundo o regime de

competência, deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.

§ 3º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que, durante o ano-calendário, passar a ser obrigada à apuração do lucro real deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

§ 5º Os custos e as despesas associados as receitas de que trata este artigo incorridas após a mudança do regime de tributação não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Grifei).

No caso ora discutido, devido a alteração do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, e mais, que as despesas escrituradas estão associadas as receitas não recebidas de períodos em que ocorreu a tributação pelo lucro presumido, os valores das perdas no recebimento de créditos e dos descontos concedidos não podem ser deduzidas para fins de determinação do lucro real.

(...)

Por sua vez, o voto vencedor do acórdão recorrido afirma que as perdas seriam dedutíveis com base na regra geral, eis que “*As perdas no recebimento de créditos são despesas decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica, inequivocamente.*”. Observou, ademais, que a DRJ fundamentou a sua decisão acerca da despesa relativa às perdas no recebimento de créditos no artigo 1º, §§ 3º e 5º, da IN SRF 345/2003, mas tal vedação, por ter sido instituída por ato administrativo, seria ilegal.

Sustenta a Fazenda Nacional que é certo que o art. 9º da Lei n 9.430/1996 autoriza que as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real. Entretanto, tal dispositivo legal deve ser interpretado de forma sistemática com o restante do ordenamento jurídico tributário, dos quais destacam-se os arts. 249, I, 251, caput e § único e 340 do Decreto ne 3.000/99, além da Instrução Normativa 345/2003. Neste sentido, defende que somente podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas associadas a receitas que tenham sido previamente oferecidas à tributação.

De fato, não há que se considerar ilegais os dispositivos da IN 345/2003, eis que eles apenas refletem a lógica do sistema.

Ocorre que a premissa da qual parte a Fazenda Nacional, de que tais receitas nunca foram oferecidas à tributação, é equivocada.

No caso concreto, observa-se que até o ano-calendário 2002 o contribuinte era tributado pelo lucro presumido, com base no regime de caixa. Assim sendo, é verdade que os valores a receber de clientes não foram oferecidos à tributação por ocasião da venda, eis que somente o seriam quando do efetivo recebimento.

Ocorre que, por ocasião da mudança de regime do lucro presumido para lucro real, a legislação determina que as receitas auferidas (e que não foram tributadas por ter a pessoa jurídica adotado o regime caixa) deverão ser oferecidas à tributação no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação. A disposição consta do parágrafo 3º do artigo 1º da IN SRF 345/2003, veja-se:

§ 3º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que, durante o ano-calendário, passar a ser obrigada à apuração do lucro real deverá

oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

Assim, a afirmação da qual parte a fiscalização, de que as receitas auferidas em períodos anteriores e que acabaram sendo lançadas como perdas em 2003 nunca foram oferecidas à tributação, não se sustenta ante as provas dos autos. Houve erro da fiscalização quanto à interpretação de quando tais receitas deveriam ter sido oferecidas à tributação.

Inaplicável, portanto, a afirmação feita pelo voto vencido do acórdão recorrido, de que *“se por ocasião do faturamento tais receitas não impactou a base de cálculo do Lucro Presumido, porque ainda não recebida, consequentemente não pode agora impactar a base de cálculo do Lucro Real, porquanto, para efeito de tributação, perda nenhuma existiu, pois, se por um lado nada foi pago a título de tributo, por outro lado, nada pode agora ser deduzido seja a que título for.”*

A dedutibilidade de despesas também deve encontrar amparo no princípio de correlação entre receitas e despesas, não podendo se pretender a dedução de despesas relacionadas a receitas que não foram oferecidas à tributação. **Mas este não é, em tese, o caso dos autos**, já que as receitas que não foram oferecidas à tributação por ocasião da realização das vendas o foram (ou pelo menos deveriam sê-lo) em 2002, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação, tudo em cumprimento ao parágrafo 3º do artigo 1º da IN SRF 345/2003.

Da mesma forma, quando, em 2003, os respectivos valores supostamente preencheram as condições legais para a baixa como perdas no recebimento de créditos – nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/1996 --, este é um fato que ocorreu em 2003, sendo que a respectiva despesa deve ser tratada como competindo a este ano-calendário, e não a anterior. De fato, se foi em 2003 que os requisitos do artigo 9º da Lei 9.430/1996 foram preenchidos, a respectiva despesa compete a tal ano calendário e é referente a circunstância ocorrida apenas em 2003.

Por isso, também, não é adequado tratar tal despesa como sendo “associada” à receita antes auferida no regime caixa. Ela não é. Daí porque não se aplica a ela a disposição do parágrafo 5º do artigo 1º da IN SRF 345/2003, que diz:

§ 5º Os custos e as despesas associados as receitas de que trata este artigo incorridas após a mudança do regime de tributação não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É que tal dispositivo está a se referir aos custos e despesas *incorridos para* que as receitas em questão pudessem ser auferidas, refletindo, na verdade, a já mencionada necessária correlação entre receitas e despesas -- que não se nega, pelo contrário, se afirma neste voto.

Não obstante, a despesa com a perda no recebimento de crédito é fato posterior à venda que gerou a receita, o qual pode ou não ocorrer, e que se ocorrer o será porque aconteceu algum evento, no futuro, que assim a determinou. Por isso a afirmação de que a perda com o recebimento de crédito não entra no conceito de “*custos e as despesas associados as receitas de que trata este artigo*” referidos no parágrafo 5º acima transcrito.

Por todo o exposto, resta claro que as perdas de créditos referentes a vendas efetuadas em períodos em que o contribuinte optou em apurar o tributo com base no lucro presumido pelo regime de caixa poderão ser deduzidas para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, desde que reunidas as condições para tanto (art. 9º da Lei 9.430/1996).

Observo, por fim, que não se podem considerar as perdas como estando deduzidas no coeficiente de presunção, de forma que não há que se falar em duplicidade de dedução quando há a sua utilização na base de cálculo apurada com base no lucro real. Posição já defendida por esta Relatora no voto (vencido) do acórdão 9101-004.436, sessão de 08 de outubro de 2019).

Não assistindo razão à Fazenda Nacional especificamente quanto à matéria recorrida, oriento meu voto para, também neste item, negar provimento ao recurso.

Por fim, observo que a Fazenda não recorre acerca da premissa do acórdão recorrido de que os valores encontravam-se nos limites e condições estabelecidos pelo artigo 9º da Lei 9.430/1996. Tal premissa consta em trecho do voto vencido que, nesta parte, prevaleceu, eis que o voto vencedor também dela parte. *In verbis*, voto vencido (grifamos):

Isto significa dizer que, a despeito dos créditos baixados e deduzidos como despesa pelo contribuinte no ano-calendário de 2003 encontrarem-se no limite e condições estabelecido no art. 90. Da Lei n. 9.430/96, tais perdas só podem ser deduzidas se as receitas que as originaram tiverem sido oferecidas à tributação, o que, conforme comprovado nos autos, não foram tributadas por ocasião de seu faturamento, tendo em vista que o contribuinte optou em oferecer as receitas faturadas pelo regime de caixa.

Por tal razão, oriento meu voto por negar integralmente provimento ao recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No que se refere ao conhecimento, importa observar que o recurso especial interposto pela PGFN não decorre de divergência jurisprudencial, mas sim de arguição de violação de lei federal em decisão por maioria de votos, com fundamento no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, cuja interposição se fez possível depois da extinção de referida modalidade recursal

por força do art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 que, aprovando o Regimento Interno do CARF, assim autorizou em face de decisões proferidas antes de sua edição.

Assim, embora os questionamentos acerca da exoneração da multa isolada tenha em conta, de fato, exigência concomitante com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual de 2003, não é possível negar-lhe conhecimento nesta parte em razão da Súmula CARF nº 105, cumprindo conhecer integralmente o recurso e, nesta parte, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Na segunda parte de seu recurso, a PGFN pretende que seja restabelecida a glosa de perdas no recebimento de créditos/descontos concedidos, dada a prova, nos autos, de que *as receitas não recebidas não foram reconhecidas em anos anteriores a 2003, já que até então o contribuinte optava pelo regime de caixa*. Em seu entendimento, *os custos e as despesas associados às receitas auferidas e ainda não recebidas, incorridos após a mudança do regime de tributação (do lucro presumido [regime de caixa] para o lucro real [regime de competência]), não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

O lançamento em tela promoveu a glosa de perdas no recebimento de créditos e de descontos concedidos deduzidos no ano-calendário 2003 sob o fundamento de que a Contribuinte era optante pelo Lucro Presumido no ano-calendário 2002 e anteriores, reconhecendo suas receitas pelo regime de caixa. A premissa da acusação fiscal é que se tais receitas não foram oferecidas à tributação em períodos anteriores, as perdas e os descontos correspondentes aos créditos destas receitas não seriam dedutíveis a partir do momento em que a Contribuinte passou a ser optante do lucro real.

No acórdão recorrido, o relator (ex-Conselheiro Valmir Sandri) restou vencido em seu entendimento favorável à autuação. O redator designado, ex-Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, porém, fundamentou o cancelamento da exigência na inexistência de previsão legal de indedutibilidade dos valores em comento, discordando expressamente da interpretação dada pela DRJ à Instrução Normativa SRF nº 345/2003, apesar de considerá-la compatível com as normas reguladoras do lucro real, por entender que ela excedeu os limites da lei, em *uma tentativa de regular matéria não tratada em lei*.

Diz a referida Instrução Normativa:

Art. 1º Para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido ou pela tributação na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e, por opção ou obrigatoriedade, passar a adotar o critério de reconhecimento de suas receitas segundo o regime de competência, deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.

§ 1º A pessoa jurídica obrigatoriamente excluída do Simples durante o ano-calendário deverá oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no mês anterior àquele em que operarem os efeitos da exclusão do Simples.

§ 2º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que, no quarto trimestre-calendário de 2003, por opção, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real deverá oferecer à tributação no terceiro trimestre-calendário de 2003 as receitas auferidas e ainda não recebidas.

§ 3º A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que, durante o ano-calendário, passar a ser obrigada à apuração do lucro real deverá

oferecer à tributação as receitas auferidas e ainda não recebidas, no período de apuração anterior àquele em que ocorrer a mudança do regime de tributação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, as receitas auferidas e ainda não recebidas serão adicionadas às receitas do período de apuração anterior à mudança do regime de tributação para fins de recalcular o imposto e as contribuições do período, sendo que a diferença apurada, após compensação do tributo pago, deverá ser recolhida, sem multa e juros moratórios, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que incorreu na situação de obrigatoriedade à apuração do lucro real.

§ 5º Os custos e as despesas associados às receitas de que tratam este artigo incorridas após a mudança do regime de tributação não poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

São, portanto, regras de transição na mudança de regime de reconhecimento de receitas, de caixa para competência. Outras regras de transição entre as sistemáticas de apuração do lucro tributável estão definidas na Lei nº 9.430/96:

Art.52.Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pela lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Art.53.Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Art.54.A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR.

Referências ao reconhecimento de receita pelo regime de caixa na sistemática do lucro presumido constam da Lei nº 9.718/98:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

E neste novo cenário, a Instrução Normativa SRF nº 104/98 somente estabeleceu que:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Art. 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social - COFINS, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

Em verdade, porém, a permissão de reconhecimento de receitas pelo regime de caixa na sistemática do lucro presumido já pode ser inferida desde a Lei nº 8.981/95, como consignado por esta Conselheira na declaração de voto integrada ao Acórdão nº 9101-004.360¹, ao referir o voto condutor do Acórdão nº 1103-000.972, de lavra do ex-Conselheiro Marcos Shigueo Takata:

Passo à apreciação da questão da aplicação do regime de caixa ou de competência para os ganhos de capital em dissídio, bem como sobre as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e sobre as receitas de aluguel.

Para o autuante, é inaplicável o regime de caixa aos ganhos de capital, mesmo que a pessoa se sujeite ao regime do lucro presumido.

O art. 13, § 2º, da Lei 9.718/98 deu suporte legal expresso à adoção do regime de caixa aos que apuram o lucro presumido:

Art. 13. [...]

§ 2º. Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Daí a Instrução Normativa SRF 104/98 prever e regulamentar a apuração do lucro presumido segundo o regime de caixa, malgrado não haja remissão à Lei 9.718/98 nem na introdução dessa instrução normativa.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria referente à aplicação do regime de caixa no reconhecimento de outras receitas na sistemática do lucro presumido os conselheiros André Mendes de Moura e Andréa Duek Simantob.

Ainda, importa registrar que o art. 18 da Medida Provisória 1.8586/ 99 (art. 20 da atual Medida Provisória 2.158/01) prevê o seguinte:

Art. 18. *As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

Pois bem. Em que pese a IN SRF 104/98 só regulamentar o regime de caixa quanto à receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, não tenho dúvida de que o regime de caixa alcança tanto as receitas operacionais quanto as não operacionais.

A IN SRF 104/98 só regulamenta a receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, pois só esta espécie de receita demandava regulamentação, especialmente no que toca a obrigações acessórias ou deveres instrumentais. Para receitas outras, nomeadamente as não operacionais, era e é despicienda a regulamentação relativa à adoção do regime de caixa no âmbito do lucro presumido.

Nem a Lei 9.718/98 nem a MP 2.158/01 estabelecem restrição ao regime de caixa para receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital.

Aliás, entendo que o regime de caixa foi autorizado para quem apura o lucro presumido desde a Lei 8.981/95, ao prever, seu art. 45, parágrafo único, a possibilidade de a pessoa habilitada à apuração do lucro presumido a manutenção somente do Livro Caixa, ao invés da escrituração contábil conforme a legislação comercial, desde que naquele se encontre escriturada toda a movimentação financeira. No mesmo sentido, os arts. 527, parágrafo único e 530, III, do RIR/99.

Enfim, não atino com interdição à adoção do regime de caixa no reconhecimento do ganho de capital, tampouco para as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e para as receitas de aluguel.

Por ocasião do Acórdão nº 1103-000.797, da sessão de 5/12/12, já havia deduzido esse entendimento, tendo sido acompanhado por todos os pares.

Registre-se que as regras da Instrução Normativa SRF nº 104/98 foram revogadas pela Instrução Normativa SRF nº 247/2002, mas com orientação de forma semelhante, nos seguintes termos:

Art. 14. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A adoção do regime de caixa, de acordo com o caput, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

[...]

Art. 85. A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa na forma do disposto no art. 14, deverá:

I - emitir documento fiscal idôneo, quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço; e

II - indicar, no livro Caixa, em registro individualizado, o documento fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicado o documento fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos antecipadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

É neste cenário que a Instrução Normativa SRF nº 345/2003 define as consequências da transição de uma sistemática de tributação do lucro para outra, especificamente no que se refere às receitas reconhecidas segundo o regime de caixa. Na mesma toada do art. 54 da Lei nº 9.430/96, a orientação normativa determina que nesta transição sejam oferecidos à tributação dos valores diferidos na sistemática anterior, ou seja, a tributação das receitas já auferidas segundo o regime de competência, mas ainda não incluídas na base tributável em razão da permissão de uso do regime de caixa. E nenhuma ilegalidade se vê nesta determinação porque, ao optar pela sistemática do lucro real, o sujeito passivo deve observar o regime de competência contábil em sua escrituração, inclusive em seus saldos iniciais, nos quais devem estar representados os direitos de crédito decorrentes de receitas ainda não recebidas. Interpretar que esta transição se faça com a subsistência do diferimento autorizado no regime abandonado, sem a tributação das receitas cujo reconhecimento se dá, no regime de competência, antes da ocorrência dos fatos geradores sob a sistemática do lucro real, significaria dizer que a lei, ao permitir a mudança de regime de reconhecimento de receitas a cada ano-calendário, confere isenção para as receitas auferidas e ainda não recebidas na hipótese de a mudança implicar o abandono do regime de caixa. Veja-se, aliás, que o contrário também é válido: se o sujeito passivo, submetido ao regime de competência para reconhecimento de receitas, opta por sistemática que lhe permite o reconhecimento por regime de caixa, o recebimento de receitas já oferecidas à tributação no regime de competência não pode ensejar nova incidência na nova sistemática, ainda que inexistia lei dispensando esta tributação. Por outro prisma, se o sujeito passivo passa a adotar o regime de caixa, deve incluir na base tributável, no momento de sua liquidação, as receitas que antes não eram passíveis de reconhecimento em razão do regime de competência, independentemente da persistência do anterior motivo de diferimento, e ainda que inexistia lei determinando expressamente esta tributação. Em síntese: somente enquanto for optante pelo regime de caixa o sujeito passivo pode diferir a tributação das receitas até sua liquidação financeira. Os procedimentos estipulados na Instrução Normativa em tela, dessa forma, não representam inovação legislativa, mas mera orientação deduzida das permissões conferidas pela lei.

Anote-se, por oportuno, que a Instrução Normativa SRF nº 345/2003 também regula outra transição passível de ocorrer na transição de regime de reconhecimento de variações cambiais, a partir das determinações da Medida Provisória nº 1.858-10/99, com acréscimos da Medida Provisória nº 1.991-14/2000, e reedições:

Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias previsto no caput para o regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores.

§ 4º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o regime previsto no caput, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL as variações monetárias relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.

§ 5º As variações monetárias relativas a anos-calendário anteriores ainda não computadas em virtude de mudança de critério de reconhecimento em data anterior à da publicação desta Instrução Normativa deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL até 31 de dezembro de 2003. *(negrejou-se)*

Nestes termos, portanto, as variações cambiais incorridas, mas não submetidas à tributação porque não liquidadas, devem ser oferecidas à tributação no último dia antes da adoção do regime de caixa. Já se o regime anterior era o de competência, no período em que se optou pelo regime de caixa somente são tributáveis as receitas recebidas e incorridas a partir da opção, porque as incorridas antes da opção já foram tributadas no regime de competência.

Assim, no momento precedente à opção pelo lucro real e consequente sujeição ao regime de competência, o sujeito passivo deverá reconhecer aquelas receitas diferidas e a incidência se verificará na sistemática do lucro presumido, determinado mediante aplicação do coeficiente correspondente à atividade. Esta a razão, aliás, para *os custos e as despesas associadas às receitas* assim reconhecidas, incorridos *após a mudança do regimento de tributação*, não serem passíveis de dedução *da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*, já sob a sistemática do lucro real, na forma do art. 1º, §5º da Instrução Normativa SRF nº 345/2003.

Diante de todo o exposto, correta seria a glosa das perdas no recebimento de créditos e de descontos concedidos promovida pela autoridade fiscal, mas não porque as receitas correspondentes não foram oferecidas à tributação em razão da opção pelo lucro presumido, mas sim porque estas receitas deveriam ter sido tributadas na sistemática do lucro presumido em dezembro de 2002 e, ao assim se proceder, os custos e despesas correspondentes já teriam sido considerados na base tributável mediante aplicação do coeficiente da atividade para determinação do lucro presumido. Ou seja, ainda que a receita fosse tributada no último período de opção pelo lucro presumido, a dedução posterior das correspondentes perdas não seria válida por representar dupla dedução, dada a apropriação de despesas implícita na aplicação do coeficiente de presunção sobre as receitas da atividade, na linha, inclusive, do que já decidido por este Colegiado no Acórdão nº 9101-004.436, assim ementado:

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO. Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, nos termos dos arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99.

Contudo, na medida em que esta motivação não integrou a acusação fiscal, e não é possível adicioná-la sem prejuízo à defesa do sujeito passivo, a rejeição deste fundamento expressa no acórdão recorrido deve ser mantida. De fato, tivesse a autoridade lançadora contemplado as repercussões regularmente postas na Instrução Normativa SRF nº 345/2003, e a glosa em questão teria sido acompanhada do lançamento correspondente ao lucro presumido

sobre as receitas que deveriam ter sido reconhecidas em dezembro/2002, estabelecendo-se a discussão em torno da dupla dedução das perdas e descontos decorrente da tributação das receitas na sistemática do lucro presumido e do cômputo de custos e despesas correspondentes na sistemática do lucro real.

É certo que a Contribuinte, possivelmente por não atentar que as glosas promovidas tinham dois fundamentos, apesar de genericamente questionar a validade do procedimento fiscal, enfrentou especificamente apenas os questionamentos acerca da inobservância dos *limites para dedução e a manutenção das formas de procedimentos para cobrança dos créditos baixados*, tanto como perdas, como na condição de descontos concedidos, durante o ano de 2003. Todavia, ao apreciar estes argumentos, e observar que havia *créditos de valor inferior a R\$ 5.000 por operação, fato esse que justificaria a sua dedução*, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a glosa sob o fundamento de que as receitas correspondentes às perdas e descontos não foram oferecidas à tributação, e o Colegiado *a quo* também se concentrou somente neste aspecto. Logo, o debate deste argumento no contencioso administrativo ficou limitado aos contornos estabelecidos pela autoridade fiscal e que não podem, agora, ser aperfeiçoados.

De outro lado, porém, o Colegiado *a quo* não atentou que as glosas em debate tinham dois fundamentos e solucionou o litígio a partir do exame, apenas, daquele que a autoridade julgadora de 1ª instância reputou suficiente para manutenção da exigência. Desqualificado este fundamento, subsiste, ainda, a inobservância dos *limites para dedução e a manutenção das formas de procedimentos para cobrança dos créditos baixados*, apontada na acusação fiscal, e não apreciada desde a decisão de 1ª instância, que inclusive registrou a existência de *créditos de valor inferior a R\$ 5.000 por operação, fato esse que justificaria a sua dedução*.

Assim, no âmbito da ampla cognição de recurso especial interposto em face de decisão por maioria que teria violado lei federal, embora os argumentos da PGFN não mereçam prosperar, o acórdão recorrido deve ser reformado na parte em que cancelou as glosas de perdas de créditos e descontos concedidos sem atentar para as demais condições de dedutibilidade inobservadas nos termos da acusação fiscal. Ainda que a questão tenha sido referida no acórdão recorrido, tal o foi no voto vencido, não acolhido pelo Colegiado, e ainda assim nos seguintes termos:

Com relação às perdas com devedores duvidosos, é de se observar que as receitas que as originaram foram faturadas nos anos-calendários pretéritos ao ano-calendário de 2003, períodos em que o contribuinte optou pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, adotando o regime de caixa.

Isto significa dizer que, a despeito dos créditos baixados e deduzidos como despesa pelo contribuinte no ano-calendário de 2003 encontrarem-se no limite e condições estabelecido no art. 9º. Da Lei n. 9.430/96, tais perdas só podem ser deduzidas se as receitas que as originaram tiverem sido oferecidas à tributação, o que, conforme comprovado nos autos, não foram tributadas por ocasião de seu faturamento, tendo em vista que o contribuinte optou em oferecer as receitas faturadas pelo regime de caixa.

A superficialidade da referência permite cogitar que, como esta circunstância era irrelevante para a decisão da matéria, o Conselheiro Relator a referiu, apenas, hipoteticamente, como se dissesse: “ainda que os créditos baixados e deduzidos como despesa pelo contribuinte no ano-calendário de 2003 se encontrassem no limite e condições estabelecido no art. 9º da Lei nº 9.430/96, tais perdas só podem ser deduzidas se as receitas que as originaram tiverem sido oferecidas à tributação...”. De outro lado, o voto vencedor não traz qualquer menção à

observância dos limites de dedução previstos no dispositivo citado, e diverge apenas da glosa com fundamento na interpretação a partir do que dispôs a Instrução Normativa SRF nº 345/2003.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para confirmar o cancelamento das multas isoladas e, com referência à glosa de perdas e de descontos, determinar o retorno dos autos à DRJ para apreciação dos demais argumentos de defesa apresentados pela Contribuinte em impugnação.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA