



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

Processo nº 11070.002359/2005-27
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-001.172 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2013
Matéria IRPJ/REGIME DE COMPETÊNCIA/POSTERGAÇÃO
Embargante INDÚSTRIA DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS FUCHS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Havendo equívocos nos julgados que não conheceram do recurso voluntário e primeiros embargos de declaração interpostos, acolhem-se os embargos com efeitos infringentes, anulam-se aquelas decisões sobre aquele ponto (não conhecimento do recurso voluntário), para que seja julgado o mérito da demanda apresentada no citado recurso.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

IRPJ. FATO GERADOR. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, e para as pessoas jurídicas o montante do lucro é apurado com base na escrituração contábil e que esta está subordinada ao regime de competência, com base na lei comercial.

LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Comprovada a ocorrência de exclusão indevida na apuração do lucro real, devida é a exigência de ofício.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REQUISITOS.

As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica com valores superiores ao previsto no parágrafo 1º, item II, letra "c", do artigo 340, somente poderão ser deduzidos como despesa, para efeito de determinação do lucro real, se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/04/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 17/

04/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por PLINIO RODRIGUES LI

MA

Impresso em 19/04/2013 por SUELI TORRES SILVESTRE

É defeso à administração tributária apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma jurídica tributária, a norma regularmente editada pelo Poder Legislativo e promulgada pelo Poder Executivo goza de presunção de legitimidade.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

O crédito não integralmente pago no vencimento, é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante de sua falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste Colegiado, acolher os embargos declaratórios, rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de embargos ao Acórdão nº 105-17.326, de 13/11/2008 (fls.1357/1360), alegando a tempestividade do recurso voluntário interposto e dos primeiros embargos e requerendo para que seja admitido o Recurso Voluntário com seu regular trâmite.

Contra a pessoa jurídica, acima identificada, foram lavrados os Autos de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e o Termo de Constatação Fiscal de IRPJ e CSLL (TCF) de fls. 957/975.

O Auto de Infração do IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA de fls. 976/978, com os demonstrativos de fls. 979/986, exige o recolhimento dos seguintes valores:

a) R\$22.330,11 de imposto de renda pessoa jurídica (adicional), ano-calendário 2003, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e dos juros de mora, em razão da redução indevida desse imposto (fls. 957-961) no ano-calendário de 2003, por ter antecipado a escrituração de custos/despesas do ano-calendário de 2004 no montante de R\$319.001,79, referente a títulos de créditos (inobservância do regime de competência). Esclareça-se que esse valor se refere ao adicional do IRPJ que deixou de pagar no ano-calendário 2003 (demonstrativo de fl. 982).

b) R\$26.570,69 de multa isolada (75%) por falta de recolhimento da multa de mora, prevista no art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que incidiu sobre os valores do imposto postergados nos anos-calendário de 2002 e 2003 (fls. 979-982), os quais foram considerados como pagos em atraso pela Fiscalização.

c) R\$6.287,14 de juros de mora exigidos isoladamente, previsto no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre os valores do imposto postergados nos anos-calendário de 2002 e 2003 (fls. 979-982), os quais foram considerados como pagos em atraso pela Fiscalização.

O Auto de Infração da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO de fls. 987/988, com os demonstrativos de fls. 989/993, decorrente das infrações apuradas no Auto de Infração do IRPJ de fls. 976/978, exige o recolhimento dos seguintes valores:

a) R\$15.594,55 de multa isolada (75%) por falta de recolhimento da multa de mora, prevista no art. 44, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que incidiu sobre os valores da contribuição postergados nos anos-calendário de 2002 e 2003 (fls. 989-993).

b) R\$3.667,73 de juros de mora exigidos isoladamente, previsto no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre os valores da contribuição postergados nos anos calendário de 2002 e 2003 (fls. 989-993).

O Auto de Infração do IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA de fls. 995/1003, com os demonstrativos de fls. 1004/1010, exige o recolhimento do valor de R\$461.561,74 de imposto, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, em razão das seguintes irregularidades apuradas na ação fiscal:

a) Baixa indevida de perdas no recebimento de créditos (item A do TCF, itens 006 e 011 do Auto de Infração):

- Redução indevida do lucro real no montante de R\$81.364,08, por baixa (escrituração) de perdas nos recebimentos de créditos do ano-calendário de 2002, conforme Demonstrativo dos Valores Glosados a Títulos de Crédito Baixados como Perdas de fls. 302/303 (glosados por inobservância dos requisitos legais para a sua dedutibilidade).

- Redução indevida do lucro real no montante de R\$796.532,81, por baixa (escrituração) de perdas nos recebimentos de créditos do ano-calendário de 2003, conforme Demonstrativo dos Títulos de Crédito Baixados como Perdas - Duplicatas de fls. 485/489, Demonstrativo dos Títulos de Crédito Baixados como Perdas — Cheques de fl. 490 e Demonstrativo Consolidado dos Valores dos Títulos de Crédito Baixados como Perdas em 2003 de fl. 491 (glosados por inobservância dos requisitos legais para a sua dedutibilidade).

- Redução indevida do lucro real do valor de R\$139.454,05, no ano-calendário de 2003, por inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesa (perda no recebimento de crédito), registrada indevidamente em 2003 e estornada/recebida em 2004, resultando em redução do lucro líquido no ano-calendário de 2003, de forma que o Contribuinte compensou perdas posteriores com ganhos anteriores, conforme demonstrativos de fls. 485/491 e 959/960 (valor apurado acima do lucro tributável declarado pelo contribuinte no ano-calendário de 2004: R\$458.455,84 — R\$319.001,79).

- Redução indevida do lucro real do valor de R\$111.366,15, por baixa (escrituração) de perdas nos recebimentos de créditos do ano-calendário de 2004, conforme Demonstrativo dos Títulos de Crédito Baixados como Perdas (fls. 485-491) e Demonstrativo de Consolidação dos Valores Baixados/Registrados como Perdas em 2004 (fl. 519).

b) Estornos decorrentes da redução de multas, ajustes de juros TJLP/SELIC e encargos/honorários relativos à inclusão de débitos no PAES (item B do TCF, item 001 do Auto de Infração). Como consta no Auto de Infração e no TCF, o Contribuinte apropriou a maior, na sua escrituração, valores relativos à multa, juros e encargos, proveniente na adesão ao PAES. O contribuinte registrou na sua escrituração os valores das multas e dos juros pelo regime de competência, e na data da adesão ao PAES não realizou os estornos relativos à redução da multa de mora/ofício e dos ajustes decorrentes da variação da TJLP e da SELIC no período 01/03/2000 a 31/07/2003;

c) Despesas de PIS e COFINS substituição tributária, multa de mora e juros SELIC apropriados a maior (item C do TCF, itens 002 e 003 do Auto de Infração):

- Escrituração a maior, em julho de 2003, da importância de R\$2.461,02, referente ao PIS - substituição tributária, multa de mora e juros (fls. 899/904). Essa diferença foi apurada pelo confronto entre o valor escriturado e o valor lançado em Auto de Infração, processo administrativo nº 11070.001662/2005-11.

- Escrituração a maior, em julho de 2003, da importância de R\$11.358,73, referente ao COFINS - substituição tributária, multa de mora e juros (fls. 899-904). Essa diferença foi apurada pelo confronto entre o valor escriturado e o valor lançado em Auto de Infração, processo administrativo nº 11070.001663/2005-57;

d) Multa de ofício não adicionado ao lucro real (item D do TCF, item 005 do Auto de Infração):

Glosa da importância de R\$179.259,21, em julho de 2003, referente à multa de ofício sobre débitos de PIS a recolher, CORNS a recolher, PIS — substituição tributária a recolher e COFINS — substituição tributária a recolher, lançados de ofício, processos nºs 11070.001615/2002-16 e 11070.001614/2002-71 (fl. 671). Conforme o TCF, o AFRF constatou que esse valor foi registrado na contabilidade como multa de mora e transferido para o PAES, e trata-se, na verdade, de multa de ofício, que é indedutível da base de cálculo do IRPJ (art. 344 do RIR/1999). Essa importância foi adicionada ao lucro real, conforme demonstrativo de fl. 963;

e) Multa de mora registrada na contabilidade sobre débitos de COFINS lançados de ofício (item E do TCF, item 005 do Auto de Infração):

Glosa da dedução da importância de R\$21.000,00, no ano-calendário de 2004, referente à multa de mora sobre débito da COFINS dos meses de novembro e dezembro de 2003, registrada indevidamente na sua escrituração no ano-calendário de 2004— conta multa s/impostos exercício anterior (fl. 953);

f) Despesas com débitos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) — inobservância do regime de competência (item F do TCF, item 004 do Auto de Infração):

Exclusão indevida do lucro real da importância de R\$60.027,89, em maio de 2003, despesas com FNDE relativas aos períodos de apuração abril de 1995 a dezembro de 1996 (fls. 750-756):

g) Exclusão indevida do lucro real dos valores do crédito de PIS e COFINS sobre estoque (item G do TCF, item 007 do Auto de Infração):

- Exclusão indevida do lucro real (fls. 54-55), no ano-calendário de 2004, da importância de R\$39.180,12 (fl. 879), a título de créditos tributários não homologados (crédito de PIS não-cumulativo sobre o estoque de abertura).

- Exclusão indevida do lucro real (fls. 54-55), no ano-calendário de 2004, da importância de R\$233.781,35 (fl. 869), a título de créditos tributários não homologados (crédito da COFINS não-cumulativo sobre o estoque de abertura).

h) Exclusão indevida do lucro real do valor registrado na contabilidade a título de crédito presumido de IPI (item H do TCF, item 008 do Auto de Infração):

Exclusão indevida do lucro real da importância de R\$479.479,52, no ano calendário de 2004, de crédito tributário de IPI, calculado sobre a aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero, isentos ou não tributados, adquiridos no período de outubro de 1999 a setembro de 2003 (fls. 851-865);

i) Exclusão indevida do lucro real relativo ao crédito tributário de PIS, apurado com base na ação judicial nº 98.14.02342-6 (item I do TCF, item 009 do Auto de Infração):

Exclusão indevida do lucro real da importância de R\$260.459,98 (1.051.964,99 - 791.505,01), no ano-calendário de 2004, de crédito tributário de PIS apurado na ação judicial nº 98.14.02342-60 não homologado (fls. 37-39, 54);

j) Diferença entre valores do IRPJ informados no LALUR/DIPJ e declarados em DCTF (item J do TCF, item 10 do Auto de Infração):

Falta de recolhimento do IRPJ no valor de R\$6.211,69, no ano-calendário de 2003 (fl. 973), apurado entre o imposto de renda pessoa jurídica informado na DIPJ e aquele informado na DCTF.

O Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 1011-1016, com os demonstrativos de fls. 1017-1023, decorrente da fiscalização do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$168.886,75 de contribuição, acrescido da multa de 75% e dos juros de mora.

Períodos de apuração: anos-calendário: 2002, 2003 e 2004.

Discordando da autuação, o Contribuinte apresentou as seguintes alegações (fls. 1029-1046) referentes ao Auto de Infração do IRPJ de fls. 1 976-978:

- Discorda do procedimento da Fiscalização em exigir imposto de renda, cuja origem foi a inobservância do regime de competência de alguns custos e despesas escriturados nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, carregando o lançamento em seu bojo grave equívoco procedimental, contrariando os dispositivos legais e regulamentares que orientam a atividade fiscal.

- Confrontando o Auto de Infração e a legislação que regula o procedimento administrativo fiscal e o próprio tributo objeto do lançamento de ofício, constata-se que a peça fiscal se encontra despida de juridicidade, seja em razão dos ditames previstos no art. 142 do CTN, seja pela própria legislação do imposto de renda que não autoriza a constituição de crédito fiscal com aplicação da multa isolada, afrontando o princípio da legalidade. A falta da forma apropriada ou de requisitos essenciais para a efetivação do lançamento torna ilídimo o ato, eis que em direito público tais atos são essencialmente formais e devem se expressar de forma especial e pré-determinada. Sobre o assunto, transcreve ensinamentos de A.A. Contreitas de Carvalho.

- No caso em tela, por tratar-se apenas de postergação de imposto pago e não declarado, a multa isolada de 75% não pode ser aplicada, pois o Parecer Normativo nº 02, de 1996, apenas admite para a hipótese a cobrança de multa moratória e juros legais. Transcreve o Parecer Normativo nº 02, de 1996, e conclui que a Fiscalização adotou procedimento diverso daquele previsto nesse parecer, afrontando, assim, não só a legislação de regência, mas, também, o art. 142 do CTN. Observa que há um procedimento a ser seguido pela fiscalização, não se resumindo a mera aplicação da multa sobre o montante do imposto pago no período subsequente, mas sim, na recomposição dos montantes devidos com o desconto das quantias da exação, o que não foi feito. Sobre o assunto, transcreve ementas do Conselho de Contribuintes.

- O procedimento fiscal contestado é totalmente avesso a melhor interpretação da legislação tributária, pois havendo postergação do imposto ou da contribuição, o procedimento deverá ser de reconstituição do lucro real com a apuração de novo valor devido e descontado as parcelas pagas em momento posterior, não havendo fundamento legal que justifique o lançamento da multa isolada.

- Como a Fiscalização ignorou os ditames legais e regulamentares aplicáveis ao caso, configurada está o afrontamento ao princípio da legalidade, sob pena de ser declarada a sua nulidade. Sobre o tema, transcreve ementas do Conselho de Contribuintes.

Concluindo, requer a decretação da nulidade do presente lançamento, por falta de amparo legal.

Por outro lado, por respeito ao princípio da eventualidade, o Contribuinte requer o afastamento da aplicação da taxa SELIC, ou no máximo, que seu percentual seja 1% ao mês.

Suas alegações sobre a matéria, em resumo, são as seguintes:

- A cobrança da taxa SELIC agrega ao valor cobrado juros remuneratórios mensurados através da aplicação da taxa referencial SELIC, circunstancia essa que contraria o princípio da legalidade, bem como o comando expresso no artigo 161, caput, e § 1º do CTN, tendo nitida natureza remuneratória.

- Também, as Leis es. 8.981 e 9.065 de 1995, afrontam o princípio da hierarquia legal, uma vez que deu tratamento diverso A. matéria objeto de lei complementar.

- A exigência da taxa SELIC carece de abrigo constitucional, eis que não possui característica de taxa moratória, mas sim remuneratória.

Finalizando, requer:

- A nulidade do Auto de Infração, em razão das irregularidades constantes no Auto de Infração.

- Não sendo esse o entendimento, a desconstituição do crédito tributário constante no Auto de Infração, eis que se apresenta completamente "descasado" do direito, não merecendo prosperar como lançamento válido e eficaz.

- Na linha da eventualidade, que seja reconhecida a inaplicabilidade da taxa SELIC ou a sua aplicação no percentual máximo de 1% ao mês, como determina o art. 161 do CTN.

Alegações (fls. 1069-1088) referentes ao Auto de Infração do CSLL de fls. 987-988:

Todas as alegações feitas em relação ao Auto de Infração do IRPJ de fls. 976-978 constam na impugnação do Auto de Infração da CSLL de fls. 987-988, sendo desnecessário repeti-las.

Porém, nessa impugnação, o Contribuinte acrescentou os seguintes argumentos de defesa:

- Mesmo que seja relevada a apontada impropriedade, o lançamento não pode manter-se, pois o mesmo considera na base de cálculo da CSLL a receita advinda das exportações efetuadas. Ocorre que com a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, foi introduzida uma nova imunidade dirigida para as receitas de exportações.

Segundo o § 2º do art. 149 da Constituição Federal, sobre as receitas decorrentes de exportação não incide a CSLL. Transcreve esse dispositivo legal.

- Embora a CSLL incida sobre o lucro e não propriamente sobre a receita, entende que a norma isentiva deve ser interpretada dentro de um contexto maior de incentivo às exportações, vez que a interpretação literal do comando levaria a inocuidade do dispositivo, pois as contribuições incidentes sobre as receitas das empresas, de longa data, já não oneravam as exportações. Se a imunidade fosse aplicável somente para as contribuições para o PIS e para a COFINS, a introdução desse novo dispositivo não teria nenhuma função prática e espelharia a introdução de uma ordem totalmente inócua no corpo da Lei Maior, o que não se pode admitir.

- Por certo, a base de cálculo utilizada pela Fiscalização não espelha o desejo do Legislador Constitucional e acaba de impor uma oneração tributária proibida pelo texto constitucional, uma vez que realizou exportações na ordem de R\$915.931,78, R\$2.950.102,62 e R\$2.869.955,41 nos anos de 2002, 2003 e 2004, respectivamente.

Finalizando, requer:

- A nulidade do Auto de Infração, em razão das irregularidades constantes no Auto de Infração.

- Não sendo esse o entendimento, a desconstituição do crédito tributário constante no Auto de Infração, eis que se apresenta completamente "descasado" do direito, não merecendo prosperar como lançamento válido e eficaz.

- Na linha da eventualidade, que seja reconhecida a inaplicabilidade da taxa SELIC ou a sua aplicação no percentual máximo de 1% ao mês, como determina o art. 161 do CTN.

Alegações (fls. 1113/1147) referentes ao Auto de Infração do IRPJ de fls. 995/1003.

- Não concorda com o procedimento da Fiscalização, eis que o lançamento carrega em seu bojo grave equívoco procedimental, contrariando os dispositivos legais e regulamentares que deveriam orientar a atividade fiscal.

- Confrontando o Auto de Infração e a legislação que regula o procedimento administrativo fiscal e o próprio tributo objeto do lançamento de ofício, constata-se que a peça fiscal se encontra despida de juridicidade, seja em razão dos ditames previstos no art. 142 do CTN, seja pela própria legislação do imposto de renda, afrontando o princípio da legalidade. A falta da forma apropriada ou de requisitos essenciais para a efetivação do lançamento torna ilidimo o ato, eis que em direito público tais atos são essencialmente formais e devem se expressar de forma especial e pré-determinada. Em várias passagens do repudiado Auto de Infração, os Fiscais autuantes fazem afirmações e conclusões não abrigadas na lei, ou, ainda, tomam por base dispositivos inaplicáveis a situação verificada.

- Ao apurar o valor da exação devida, a Fiscalização cometeu grave equívoco procedimental, pois no trabalho de apuração isolou os exercícios fiscalizados e procedeu a mensuração das supostas quantias devidas adicionando ao lucro real as parcelas que entendia contabilizada em inobservância ao regime de competência ou excluídas indevidamente, deixando de recompor efetivamente o lucro real de cada período de apuração.

- No campo do direito tributário vigoram os princípios da tipicidade cerrada, da estrita legalidade e do lançamento, atividade tendente a constituir o crédito tributário, com atuação administrativa plenamente vinculada à lei, consoante preceitua o art. 142 do CTN.

Sendo o lançamento de tributo ato administrativo que somente subsiste como válido e eficaz quando atendidos os pressupostos maiores da tributação e munidos dos elementos de prova tendente a demonstrar existente a situação real, é imposto à Administração a comprovação da efetividade do pressuposto material exigido na cobrança do imposto de renda (efetiva aquisição de acréscimo patrimonial). Assim, na atividade de lançamento, deve a autoridade que administra o tributo primar pela verdade material. Sobre o assunto, transcreve ensinamentos de Alberto Xavier e de Geraldo Ataliba.

- No procedimento inquisitório, o lançamento de tributos e contribuições deverá sempre e obrigatoriamente considerar a totalidade das informações e fatos passíveis de ensejarem o alcance, por parte do ente fiscalizador, da verdade material, ou seja, a ocorrência de acréscimo patrimonial, caso que não ocorreu nos autos. Foram desconsiderados diversos fatos da exação eventualmente devida e que dizem respeito a diversas compensações não homologadas pela própria Secretaria da Receita Federal, como é indicado no relatório fiscal, item H.

- Ocorrência semelhante se verifica em relação a crédito de PIS, decorrente da Ação Judicial nº 98.14.0232-6, onde o relatório atesta que diversos valores compensados não restaram homologados para a Administração, mas mesmo assim procura afastar a licitude da exclusão de tais quantias não homologadas do lucro tributável.

- Assim, em ambas as situações trata-se de compensações realizadas pela empresa que foram computadas no lucro tributável em diversos períodos de apuração, mas que não foram homologadas, sendo justamente por esse motivo que não podem compor o lucro tributável, como quer a Fiscalização. As exclusões das compensações não homologadas não foram realizadas nas épocas próprias, pois deveriam influenciar os resultados dos períodos em que foram efetivadas, porém não realizadas, uma vez que enquanto não homologadas não podem as obrigações por elas compensadas serem liquidadas, não havendo, portanto, a realização de nenhum crédito.

Não pode concordar com os procedimentos da Fiscalização, pois se as compensações não restaram compensadas pelo referidos créditos e são contestadas pela administração tributária, não podendo ser exigido que tais importâncias sejam consideradas como receitas dos períodos em que foram reconhecidos contabilmente, fatos esse que altera o lucro tributável em todos os períodos fiscalizados. Se for mantido esse procedimento, a tributação recairá não sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio do contribuinte, o que afronta os mais elementares princípios consagrados pelo direito tributário, entre os quais, o da capacidade contributiva e o do não-confisco.

- Considerando-se os ensinamentos do professor Roque Antônio Carraza, concluiu-se que se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar

em conta uma medida de renda. Em suma, a base de cálculo de qualquer tributo deve ser uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.

Assim, considera-se que o crédito tributário lançado pelo Fisco colide com os princípios objeto de exame, sendo dissonante com a sua capacidade contributiva e confiscat6rio, na medida em que extrapola os limites da realidade palpável para alcançar valores outros que não se submetem à hipótese material da incidência do imposto de renda.

- Os elementos que embasam a ação fiscal contrariam frontalmente ao disposto no art. 43 do CTN, bem como aos princípios e normas determinantes do surgimento da obrigação tributária.

- Nulo é o procedimento aqui contestado, pois abandona e ignora a forma como deveria dar sua confecção, deixando de apurar o montante efetivamente devido (acréscimo patrimonial), buscando constituir crédito tributário a guisa de imposto de renda sobre quantias que não representam renda ou lucro.

- Ainda que seja superado esse ponto e considerado válido, e eficaz o trabalho fiscal, mesmo assim o lançamento não poderá se manter incólume, pois em diversos itens não foram atendidos os ditames legais que deveriam orientar sua confecção, sendo imperioso adentrar nessas diversas impropriedades.

- Em relação ao registro de perdas no recebimento de créditos, transcreve os arts. 340 a 343 do RIR/1999, concluindo que todas as regras ditadas pela legislação, não há nenhuma que explicita a forma que deverá se dar a continuidade de cobrança administrativa, nem que esta deveria ser de alguma forma comprovada com documentos. Nem todas as dívidas são cobráveis por procedimentos judiciais. Assim, por não adotar um procedimento padrão de cobrança amigável, não significa que não mantém contatos regulares com os clientes inadimplentes. A legislação não esclarece o que se considera manter os procedimentos administrativos de cobrança e não faz uma única exigência no sentido de que a empresa credora mantenha algum tipo de prova de tal cobrança amigável, não sendo lícito que onde a lei não obrigou venha a Fiscalização a obrigar. Traz, novamente, a baila, o princípio da legalidade.

Tendo em vista tais circunstâncias, considera-se ilegítimo o procedimento da Fiscalização, eis que através de exigência não prevista em lei glosou as deduções de créditos não recebidos acima de cinco mil reais e até trinta mil reais por operação, por carência de comprovação da manutenção da cobrança administrativa.

- Outra glosa efetuada pela Fiscalização e igualmente sem qualquer respaldo legislativo, diz respeito a uma suposta irregularidade cometida ao deixar de proceder estornos decorrentes da redução de multas, ajustes de juros TLPJ, SELIC e encargos/honorários relativos à inclusão de débitos no PAES. O procedimento da Fiscalização em tributar esses supostos valores contraria a literalidade das disposições legais que regulam o PAES, segundo o qual todo e qualquer benefício concedido para a regularização dos débitos lá inclusos só se reputa alcançado e definitivamente obtido pela empresa optante, quando da conclusão do parcelamento e efetiva liquidação dos débitos.

- O art. 12 da Lei nº 10.684, de 2003, não deixa qualquer dúvida. Se os juros e multas pertinentes aos débitos inclusos no parcelamento serão "reestabelecidos", como diz a lei, significa que os mesmos não são dados por quitados, ficando sua cobrança apenas suspensa

enquanto o parcelamento especial mantém seu curso regular. Nem poderia ser diferente, pois se fosse "na data da adesão ao PAES e da consolidação do débito que o contribuinte realmente obteve o benefício da redução da multa, e não por ocasião do pagamento dos débitos", como arditosamente propõe a Fiscalização, não haveria nenhum fundamento legal para o restabelecimento de tais onerações, pois já estariam liquidadas. Ora se os débitos podem ser restabelecidos, é forte indicativo que não foram quitados e que a mera adesão ao parcelamento especial não garante ao contribuinte a fruição do benefício, mas sim o seu pagamento regular.

- Também é objeto de glosa, as despesas com débito ao FNDE. Nesse caso, considerando-se que a inobservância se deu no reconhecimento de despesas, não se pode afirmar que o Fisco tenha sofrido algum prejuízo, pois a despesa não contabilizada na época própria fez majorar o lucro nos anos-calendário de 1995 e 1996, e a postergação da despesa é irrelevante para o Fisco, vez que houve nítida vantagem na realização de resultados melhores no passado. Sobre o assunto, transcreve entendimentos do Conselho de Contribuintes. Assim, como se trata de postergação de despesas, não assiste razão ao Fisco, pois carece de fundamento legal.

- Por ser contrário à legislação de regência, merece uma análise mais profunda a suposta exclusão indevida do lucro real dos valores do crédito de PIS e COFINS sobre os estoque e no que diz respeito a créditos de PIS da Ação Judicial nº 98.14.0232-6, que não foram homologados.

- Discorda do procedimento fiscal, pois se as compensações não restaram homologadas e são inclusive contestadas, não poderia a Fiscalização passar exigir que tais valores sejam considerados como receitas dos períodos em que reconhecidas contabilmente, quando ao mesmo tempo tem por indevidas essas mesmas compensações e nega-se a dar por liquidadas as obrigações fiscais objeto de compensação.

- Não é lícito ao Fisco não aceitar as compensações e buscar a cobrança das obrigações fiscais cuja compensação foi pretendida. Se for mantido o crédito lançado, a autoridade tributária tributará o seu patrimônio, não sendo viável a exagerada tributação que lhes é imposta, que jamais poderá persistir por nítida afronta aos mais elementares princípios consagrados pelo Direito Tributário, entre os quais o princípio da legalidade, e aos ditames do art. 142 do CTN.

Ante o exposto, requer a decretação da nulidade do Auto de Infração, por falta de amparo legal.

Por outro lado, por respeito ao princípio da eventualidade, o Contribuinte requer o afastamento da aplicação da taxa SELIC, ou no máximo, que seu percentual seja 1% ao mês. Suas alegações, em resumo, são as seguintes:

- A cobrança da taxa SELIC agrega ao valor cobrado juros remuneratórios mensurados através da aplicação da taxa referencial SELIC, circunstancia essa que contraria o princípio da legalidade, bem como o comando expresso no artigo 161, caput, e § 1º do CTN, tendo nítida natureza remuneratória.

- Também, as Leis n's. 8.981 e 9.065 de 1995, afrontam o princípio da hierarquia legal, uma vez que deu tratamento diverso à matéria objeto de lei complementar.

- A exigência da taxa SELIC carece de abrigo constitucional, eis que não possui característica de taxa moratória, mas sim remuneratória.

Finalizando, requer:

- A nulidade do Auto de Infração, em razão das irregularidades constantes no Auto de Infração.

- Não sendo esse o entendimento, a desconstituição do crédito tributário constante no Auto de Infração, eis que se apresenta completamente "descasado" do direito, não merecendo prosperar como lançamento válido e eficaz.

- Na linha da eventualidade, que seja reconhecida a inaplicabilidade da taxa SELIC ou a sua aplicação no percentual máximo de 1% ao mês, como determina o art. 161 do CTN.

Alegações (fls. 1173-1209) referentes ao Auto de Infração da CSLL de fls. 1011-1016:

Todas as alegações feitas em relação ao Auto de Infração do IRPJ de fls. 995-10031 constam na impugnação do Auto de Infração da CSLL de fls. 1011-1016, sendo desnecessário repeti-las. Em alguns casos, ocorreu a substituição de termos para adaptá-los a legislação da CSLL, tais como imposto de renda por contribuição social, renda por lucro, acréscimo patrimonial por lucro, disponibilidade econômica ou jurídica de renda por lucros tributáveis. Também substitui alguns dispositivos legais.

Porém, nessa impugnação, o Contribuinte acrescentou os seguintes argumentos de defesa:

- Mesmo que seja relevada a apontada impropriedade, o lançamento não pode manter-se, pois o mesmo considera na base de cálculo da CSLL a receita advinda das exportações efetuadas. Ocorre que com a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, foi introduzida uma nova imunidade dirigida para as receitas de exportações.

Segundo o § 2º do art. 149 da Constituição Federal, sobre as receitas decorrentes de exportação não incidirá a CSLL.

- Embora a CSLL incida sobre o lucro e não propriamente sobre a receita, entende que a norma isentiva deve ser interpretada dentro de um contexto maior de incentivos às exportações, vez que a interpretação literal do comando levaria a inocuidade do dispositivo, pois as contribuições incidentes sobre as receitas das empresas, de longa data, já não oneravam as exportações. Se a imunidade fosse aplicável somente para as contribuições para o PIS e para a COFINS, a introdução desse novo dispositivo não teria nenhuma função prática e espelhariam a introdução de uma ordem totalmente inócua no corpo da Lei Maior, o que não se pode admitir.

- Por certo, a base de cálculo utilizada pela Fiscalização não espelha o desejo do Legislador Constitucional e acaba de impor uma oneração tributária proibida pelo texto constitucional, uma vez que realizou exportações na ordem de R\$915.931,78, R\$2.950.102,62 e R\$2.869.955,41 nos anos de 2002, 2003 e 2004, respectivamente.

Finalizando, requer:

- A nulidade do Auto de Infração, em razão das irregularidades constantes no Auto de Infração.

- Não sendo esse o entendimento, a desconstituição do crédito tributário constante no Auto de Infração, eis que se apresenta completamente "descasado" do direito, não merecendo prosperar como lançamento válido e eficaz.

- Na linha da eventualidade, que seja reconhecida a inaplicabilidade da taxa SELIC ou a sua aplicação no percentual máximo de 1% ao mês, como determina o art. 161 do CTN.

A autoridade julgadora de primeira instância DRJ/SANTA MARIA/RS, decidiu a matéria por meio do Acórdão 18-6.728, de 08/03/2007 (fls.1250 e s.s), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IRPJ. ANTECIPAÇÃO DE CUSTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO

Registro antecipado de despesa e/ou custo na escrituração e na determinação do lucro real corresponde a inexatidão quanto ao regime de competência. Resultando em falta de recolhimento ou postergação de pagamento de imposto, a infração deve ser apurada com observância do disposto no Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996.

MULTA E JUROS DE MORA SOBRE A PARCELA DO IMPOSTO POSTERGADO.

A cobrança de multa e juros de mora é devida pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

LUCRO REAL. BASE DE CALCULO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. PROVA.

O cômputo de perdas no recebimento de créditos na determinação do lucro real está subordinado ao atendimento das condições estabelecidas pela legislação aplicável, cuja prova cabe ao sujeito passivo.

MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS

Para fins de apuração do lucro real, não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de

tributo. Os valores indevidamente provisionados devem, portanto, serem adicionados ao lucro líquido do período -base, para efeito da determinação do lucro real.

LUCRO REAL. EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Adiciona-se à base de cálculo do IRPJ, os valores excluídos na apuração do lucro real, quando as exclusões feitas pelo Contribuinte não estão autorizadas pela legislação tributária ou não estão devidamente comprovadas.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Computam-se na apuração do resultado somente os custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente da CSLL, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

A CSLL não está incluída entre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico alcançadas pela imunidade das receitas decorrentes de exportação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

JUROS DE MORA. TAXA SELIC

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora equivalentes a taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

TRIBUTO. PAGAMENTO APÓS VENCIMENTO SEM O ACRÉSCIMO DA MULTA DE MORA. MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE. CANCELAMENTO.

Cancela-se a multa de ofício, exigida isoladamente, incidente sobre o pagamento ou recolhimento de tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora, em razão de norma legal que deixou de definir tal fato como infração.

Lançamento Procedente em Parte

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o presente de EMBARGOS DECLARATÓRIOS (fl. 1367), interpostos contra a decisão exarada por meio do Acórdão nº 105-17.326, de 13/11/2008 (fls.1357/1360), alegando a tempestividade do recurso voluntário interposto e dos primeiros embargos apresentados, requerendo para que seja admitido o Recurso Voluntário com seu regular trâmite.

Passo a analisar.

1º. equívoco:

A obscuridade reside, inicialmente, na decisão da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes ao considerar perempto o recurso voluntário interposto (Acórdão 105-17.326), explica-se:

Ciência do Acórdão/DRJ/STM (fl. 1307), em 05/04/2007 (quinta-feira);

De se observar que o primeiro dia útil (06/04/2007) foi feriado (Paixão de Cristo ou Sexta-feira Santa), logo, inicia-se a contagem na segunda feira dia 09/04/2007 e término no dia 08/05/2007.

Recurso Voluntário protocolizado em 08/05/2007 (fls.1308/1353), portanto, tempestivo.

2º. Equívoco:

A DRF/Santo Ângelo (RS) opôs embargos declaratórios ao Acórdão 105-17.326, alegando que não consta a data do recebimento pela contribuinte do Acórdão de primeiro grau (DRJ/STM). Conclui que, nestes casos aplica-se o prazo de 15 dias após a expedição da notificação (04/04/2007), portanto, tempestivo o recurso voluntário (fl.1361).

Em decorrência, a 2º. TO da 3ª. Câmara da 1ª. Seção desta Corte Administrativa, por meio do Despacho 153/2010, de 08/07/2010 (fl.1363), reitera a intempestividade nos termos do mencionado Acórdão 105-17.326).

Cientificado em 30/08/2010, novamente a empresa autuada protocola em 06/09/2010 Embargos de Declaração nos seguintes termos (fls. 1366e s.s):

“Salvo melhor juízo, e pedindo reiteradas vênias, há no presente acórdão franca obscuridade geradora de clara dúvida e contradição ante a realidade dos autos, no que atine à contagem do prazo recursal, não podendo a empresa Contribuinte a ele curvar-se, motivo pelo qual se vê obrigada a vir novamente a esse douto Conselho de Contribuintes postular — via os presentes embargos, remédio processual adequado para a busca da jurisdição integral - o esclarecimento da questão aqui posta, sob a lente dos integrais argumentos que a sustentam.

Ex positis, são os presentes embargos para, com o máximo respeito, considerando ainda o enunciado no art. 33 do Decreto n. 70.235/72, combinado com os arts. 64, I, 65 e 66 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, requerer manifestação expressa dessa Colenda Câmara a respeito do ponto supra declinado, firmando a consideração a propósito da realidade dos autos, qual seja, que no dia seguinte à intimação da contribuinte era Feriado Nacional, portanto não era dia útil (artigo 5º e parágrafo único do Decreto n. 70.235/76) capaz de principiar o prazo recursal, de forma a dar ao caso a merecida prestação jurisdicional para que seja admitido o Recurso Voluntário interposto com seu regular trâmite.”

Como visto, efetivamente, o recurso voluntário e os embargos de declaração interpostos são sim tempestivos, motivo pelo qual deve ser anulada a decisão que não os conheceu por intempestividade (Acórdão 105-17.326).

Em face do exposto, conheço e acolho os embargos de declaração para anular o Acórdão 105-17.326, ora combatido, passando, em consequência, a apreciação da matéria contida no recurso voluntário interposto.

Irresignada com a decisão de primeira instância a empresa autuada interpôs recurso voluntário a este E. Conselho repisando os tópicos trazidos anteriormente nas peças impugnatórias e detalhadamente relatados nestes autos.

Como vimos do relatório e voto combatido, além da preliminar de nulidade, restou da lide e consequente matéria a ser apreciada nesta fase os seguintes pontos:

- (I) IRPJ adicional do AC/2003, no valor de R\$ 22.330,11 mais multa de ofício e juros de mora, pela inobservância do regime de competência na escrituração de custos/despesas (postergação);
- (II) Mantida os juros de mora exigidos isoladamente nos valores de R\$ 6.287,14 (IRPJ) e R\$ 3.667,73 (CSLL), em decorrência de valores do imposto postergados nos anos-calendário de 2002 e 2003, os quais foram considerados pela Fiscalização como pagos em atraso;
- (III) Procedentes AI/IRPJ no valor de R\$ 461.561,75 e AI/CSLL no valor de R\$ 168.886,75, mais acréscimos, em decorrência de redução indevida do lucro (diversas matérias).

Ressalte-se que a multa isolada por falta de recolhimento da multa de mora nos valores de R\$ 26.570,69 (IRPJ) e R\$ 15.594,55 (CSLL) foram canceladas pela Turma julgadora de primeira instância, em virtude da nova redação dada ao art. 44, inc. II, da Lei 9.430, de 1996.

Passo a análise pela ordem descrita na defesa.

Primeiro ponto:

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/04/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 17/

04/2013 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 18/04/2013 por PLINIO RODRIGUES LI

MA

Impresso em 19/04/2013 por SUELI TORRES SILVESTRE

Primeiro, no dizer da ora recorrente: “a atividade do Poder Público no exercício de seu poder de fiscalizar, lançar tributo e impor penalidade está, em primeiro lugar, inevitavelmente atrelada ao Princípio da Estrita Legalidade, somente podendo atuar dentro dos rígidos limites estabelecidos em lei, sendo irremediavelmente vinculada sua atuação a determinadas formas e requisitos legalmente prescritos. A carência ou falta de cumprimento de qualquer desses requisitos ou a adoção de práticas diversas daquelas legalmente previstas, fulminam o ato, tornando-o nulo e de nenhum efeito no mundo do direito, pois se ao particular é lícito fazer tudo aquilo que lei não o proíbe, às autoridades públicas é admitida tão-somente a adoção de práticas que lhes sejam atribuídas pela lei, e na forma que esta determinar.

Aqui, doutos Conselheiros, ao ver da Recorrente, a fiscalização, independentemente de estar ou não correta quanto a suas afirmativas sobre as supostas irregularidades, comete grave equívoco procedimental ao apurar o valor da exação devida, pois lastrou seu trabalho de apuração isolando os exercícios fiscalizados e procedendo a mensuração das quantias supostamente devidas pelo mero procedimento.

(...)

A Autoridade autuante desconsidera diversos fatos de seu conhecimento que possuem relevante influência sobre o montante da exação eventualmente devida e que dizem respeito a diversas compensações não homologadas pela própria Secretaria da Receita Federal.

(...)

Nulo é o procedimento aqui contestado, pois evidentemente abandona e ignora a forma como deveria se dar sua confecção deixando de apurar o montante efetivamente devido orientando seu proceder pelo efetivo lucro auferido por parte da empresa fiscalizada, buscando constituir crédito tributário a guisa de CSLL e IRPJ sobre quantias que não representam lucro ou renda, respectivamente.”

Requer, pois, a nulidade dos autos infração em razão de:

- a) desobediência aos princípios constitucionais da legalidade, do não-confisco, da tipicidade cerrada e da hierarquia legal;
- b) desobediência aos ditames legais e regulamentares aplicáveis ao caso;
- c) falta de amparo legal para as exigências do IRPJ, CSLL, multas e juros calculados com base na taxa SELIC;
- d) abandono da forma como deveria ser a confecção dos Autos de Infração, deixando de apurar o montante efetivamente devido (acréscimo patrimonial), buscando constituir crédito tributário a guisa de imposto de renda sobre quantias que não representam renda ou lucro.

Em preliminar reputo as acusações apontadas como improcedentes. Examinado os Auto de Infrações, não se constata nenhum vício de forma, tendo sido observadas as prescrições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972. Verifica-se que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, permitindo ao contribuinte conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e, assim, propiciando-lhe todos os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa, como efetivamente o fez.

Para que ocorra a nulidade suscitada, faz-se mister que ocorram uma das possibilidades previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo

fiscal, em seus artigos 9º e 10, bem como aquelas expressas no art. 59 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59 - São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Segundo ponto:

IRPJ/CSLL. GLOSAS/MATÉRIAS DIVERSAS. (Lanç. de fls. 995/1003 e 1011/1016).

Alegações genéricas da recorrente:

Aqui, doutos Conselheiros, ao ver da Recorrente, a fiscalização, independentemente de estar ou não correta quanto a suas afirmativas sobre as supostas irregularidades, comete grave equívoco procedimental ao apurar o valor da exação devida, pois lastrou seu trabalho de apuração isolando os exercícios fiscalizados e procedendo a mensuração das quantias supostamente devidas pelo mero procedimento de adição à base de cálculo da contribuição social (CSLL) e mero procedimento de adição ao Lucro Real (IRPJ) das parcelas que entendia contabilizadas, em inobservância ao regime de competência ou excluídas indevidamente, deixando de recompor efetivamente o lucro tributável de cada período de apuração.

(...)

De outro lado, o Imposto de Renda, também objeto do auto de infração contestado, é bom lembrar, tem a sua conformação jurídica delineada pelo art. 153, III, da CF/88 e pelo art. 43 do CTN.

Já esse dispositivo constitucional, afirma que o imposto incide sobre a **renda e proventos de qualquer natureza**, definição esta que o CTN complementa ao especificar o núcleo material de incidência do tributo como sendo o fruto do capital ou do trabalho, ou, ainda, da combinação de ambos, bem como os acréscimos patrimoniais não compreendidos em tais categorias, mas que signifiquem aquisição de riqueza nova.

No caso de pessoas jurídicas comerciais, tanto no caso da CSLL como o IRPJ, a base imponível eleita por lei é o lucro (ou a renda) auferido em determinado período -base de incidência, resultante do confronto direto entre as receitas e ganhos auferidos pela empresa e seus correspondentes dispêndios incorridos, podendo ser tal montante real, presumido ou arbitrado.

Ora, no campo do direito tributário, vigoram os princípios da Tipicidade Cerrada, da Estrita Legalidade e do lançamento, atividade tendente a constituir o crédito tributário, com atuação administrativa plenamente vinculada à Lei, consoante preceitua o art. 142 do CTN.

(...)

Assim, como procedimento inquisitório que é, tendente a investigar a verdade material (CTN, art. 142, e §), o lançamento de tributos e contribuições deverá

sempre e obrigatoriamente considerar a totalidade das informações e fatos passíveis de ensejarem o alcance, por parte do ente fiscalizador, da verdade material, ou seja, in casu, a ocorrência de lucros por parte de algum contribuinte (CSLL) ou acréscimo patrimonial (IRPJ), do qual o pagamento realizado pela entidade fiscalizada é mera decorrência.

(...)

Incorporadas ao nosso atual sistema tributário tem-se uma gama de garantias ou princípios que norteiam e limitam o poder de tributar das pessoas jurídicas de direito público.

Dentre esses princípios, ressaltam, para demonstrar a incompatibilidade do procedimento promovido pelos Fiscais Autuantes, acima sumariamente evidenciado, com os vetores constitucionais da tributação do lucro (CSLL) e renda (IRPJ), em especial o da **capacidade contributiva e o da não confiscatoriedade**.

Pois bem, inicialmente a ora Recorrente traz a debate o conceito de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica prevista no art. 43 do CTN, para ao final concluir que somente se efetiva com a **“ocorrência de lucros por parte de algum contribuinte (CSLL) ou acréscimo patrimonial (IRPJ), do qual o pagamento realizado pela entidade fiscalizada é mera decorrência”**.

Não resta dúvida que o elemento material da hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou seja, para que o fato impositivo ocorra, não é suficiente a prática de atividade, que combinando capital e trabalho, vise à produção de renda, mas sim que exista juridicamente a renda, ou seja, basta para efeitos tributários a ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, que são exatamente as causas que determinam a escrituração contábil do rendimento auferido pela pessoa jurídica. Melhor dizendo: a disponibilidade jurídica é assegurada pela posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que, embora temporariamente não represente a posse física da renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, tendo, portanto, legalmente a capacidade para dispor deste direito.

O fato é que a lei prevê as duas hipóteses: como fato gerador do imposto (art. 43 do CTN) e o momento da sua ocorrência (art. 116 do CTN) e, adota como princípio o da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de apuração do fato gerador do imposto de renda, independentemente da disponibilidade financeira, ao consagrar como regra, salvo exceções expressas, o registro e a apuração dos resultados pelo regime de competência, desvinculado do efetivo ingresso ou dispêndio do caixa da pessoa jurídica, o que por sinal é acolhido pelas regras gerais de contabilidade e pelas Leis Comerciais como sendo o que melhor retrata a situação patrimonial da pessoa jurídica em cada período.

No caso, constata-se dos autos que os elementos de hipótese de incidência tributária foram descritos nos Autos de Infração e no Termo de Constatação Fiscal de IRPJ e CSLL. A Fiscalização verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e lançou as penalidades cabíveis, nos termos da legislação de regência, apontando as irregularidades que reduziram indevidamente o lucro (renda) do Contribuinte e, conseqüentemente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ressalte-se que, com relação aos princípios constitucionais argüídos pela recorrente, uma vez sancionada a lei, esta deve ser aplicada pelo agente público o qual obrigatoriamente deve presumir sua constitucionalidade sob pena de responsabilidade funcional, a teor do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Diante do exposto, não se pode acatar as ponderações feitas pela autuada, não sendo passíveis de nulidade os Autos de Infração constantes neste processo.

Passo a análise do mérito.

A) Baixa Indevida de Perdas no Recebimento de Créditos (item A do TCF; 6 e 11 do AI)

No dizer da ora recorrente:

Sendo assim, importante mencionar que consta do já referenciado Termo de Constatação Fiscal que o contribuinte haveria cometido diversas irregularidades no registro de perdas no recebimento de créditos, sendo que grande parte dos valores cuja dedutibilidade foi glosada se refere a título vencidos em que a empresa não comprovou a adoção de procedimentos administrativos para a cobrança dos mesmos.

Tema tratado nos artigos 340 a 343 do Regulamento do Imposto de Renda.

Como é possível observar, dentre todas as regras ditadas pela legislação não há nenhuma que explicita a forma que deverá se dar a continuidade de cobrança administrativa, nem, tão pouco, que esta deveria ser de alguma forma comprovada com documentos.

Ora, como pode a Fiscalização exigir que a empresa fiscalizada tenha algum tipo de procedimento padrão ou que detenha documentos que possam provar a manutenção dos procedimentos de cobrança administrativa, se a própria legislação não faz dita exigência?

Do voto condutor:

Como se verifica no TCF, o contribuinte efetuou a baixa na sua escrituração de diversos valores referentes a perdas nos recebimentos de créditos, nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004. Os valores estão devidamente relacionados nos demonstrativos de fls. 302/303, 485/491, 510/515, e 519.

Também, reduziu indevidamente do lucro real, no ano-calendário de 2003, o valor de R\$139.454,05, por inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesa (perda no recebimento de crédito), registrada indevidamente em 2003 e estornada/recebida em 2004, resultando em redução do lucro líquido no ano-calendário de 2003, de forma que o Contribuinte compensou perdas posteriores com ganhos anteriores, conforme demonstrativos de fls. 485/491 e 959/960 (valor apurado acima do lucro tributável declarado pelo contribuinte no ano-calendário de 2004): R\$458.455,84 — R\$(319.001,79).

O motivo pelo qual foram efetuadas as referidas glosas foi decorrente da inobservância dos requisitos legais para sua dedutibilidade.

Eis aqui o ponto principal da autuação.

Verifica-se que o legislador disciplinou a regra relativa ao não recebimento de créditos vencidos pelo art. 340, do RIR/1999 (art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996), condicionando sua exclusão do lucro líquido à adoção de providências de caráter judicial, como se percebe no parágrafo primeiro do artigo 342 do RIR/99, vejamos:

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

§ 1º. Poderão ser registrados como perda os crédito:

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

II - sem garantia, de valor:

(...)

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

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

Portanto, como visto, o referido dispositivo legal estabeleceu condições para registro como perdas dos créditos não liquidados tempestivamente, aos quais estão ligadas ao tempo de vencimento e/ou às providências tomadas para recuperação dos créditos não honrados.

Encontramos no Termo de Constatação Fiscal (TCF) que a contribuinte registrou/baixou na contabilidade a título de Perdas no Recebimento de Créditos R\$ 166.478,79 no ano 2002, R\$ 1.492.816,94 no ano de 2003 e R\$ 539.307,81 no ano de 2004, conforme documentos de fls. 258/282.

Após reiteradas intimações (e re-intimações) para apresentar cópia do Livro Razão referente à conta Provisão para Devedores Duvidosos/Perdas no Recebimento de Créditos e as duplicatas e/ou títulos de crédito cujos valores foram baixados na contabilidade como perdas, juntamente com os documentos comprobatórios dos requisitos exigidos pela legislação fiscal para que tais créditos possam ser deduzidos como despesa na determinação do Lucro Real (Artigo 9º da Lei nº 9.430/96), entregou cópia de algumas duplicatas supostamente baixadas como perdas (docs. de fls. 22/23), cópia do livro razão, demonstrativos dos Títulos de Crédito Baixados como Perdas, e cópia de alguns cheques relativos às perdas registradas.

Com base nos documentos apresentados a autoridade fiscal procedeu aos levantamentos dos valores deduzidos indevidamente, considerando: Em relação às duplicatas

e/ou cheques até R\$ 5.000,00 por operação (sem garantia real), como dedutíveis os valores baixados na contabilidade como perdas, cujos títulos foram apresentados durante a fiscalização e constavam nos demonstrativos mensais elaborados pelo contribuinte, desde que vencidos a mais de 06 meses e, em relação às duplicatas e/ou cheques acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00 bem como os demais acima de R\$ 30.000,00 por operação (sem garantia real), também foram considerados como dedutíveis os valores baixados na contabilidade como perdas, aqueles que a empresa comprovou, através de documentos, a adoção de procedimentos administrativos ou judiciais para a cobrança dos mesmos, tais como documento de protesto dos títulos, cartas de cobranças, documento de inscrição do devedor no cadastro SERASA, ajuizamento de ação judicial para cobrança, entre outros.

Nesse passo, as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica com valores superiores ao previsto no parágrafo 1º, item II, letra "c", do artigo 340, somente poderão ser deduzidos como despesa, para efeito de determinação do lucro real, se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

E, no caso, cabe ao sujeito passivo, a prova de que os créditos atenderiam às condições necessárias para serem registrados como perdas, uma vez que a este (sujeito passivo) interessa o cômputo das eventuais perdas.

Logo, verificada a ocorrência de infração a legislação tributária — dedução de perdas no recebimento de créditos sem observância dos requisitos do parágrafo primeiro do art. 342 do RIR/99, correto o procedimento adotado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida, até porque, se fosse adotado o entendimento da Recorrente, estar-se-ia a cometer um ilícito, eis que vige no direito tributário o princípio da legalidade estrita, o que implica em dizer que a obrigação tributária nasce de lei, devendo, por isso, a autoridade administrativa pautar-se pelo disposto na legislação de regência, sob pena de responsabilidade funcional se assim não o fizer.

B) Estornos Decorrentes da Redução de Multas/Ajustes de Juros/TJLP/SELIC e Encargos/Honorários Relativos à Inclusão de Débitos no PAES. (Recuperação de Custos/despesas Apropriadas/Provisionadas Anteriormente)

Alega a ora recorrente:

Outra questão objeto de glosa pela fiscalização, e igualmente sem qualquer respaldo legislativo, diz respeito a uma suposta irregularidade cometida pela empresa contribuinte ao deixar de proceder aos estornos decorrentes da redução de multas, ajustes de juros TJLP/SELIC e encargos/honorários relativos à inclusão de débitos no PAES. Segundo o auto de infração, deveria a empresa contribuinte proceder ao registro de uma alegada recuperação de despesas apropriadas anteriormente.

Neste aspecto também não inovou a decisão recorrida, aduzindo, ademais que como se depreende do dispositivo legal, a exclusão do parcelamento implica na imediata exigência da totalidade de crédito confessado ainda não pago, restabelecendo-se em relação ao montante não pago os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Ainda afirma que como vimos, esse dispositivo legal não trata da época em que devem ser escriturados os valores da redução de multa, dos juros e demais encargos, mas da repercussão que se dará no caso de o sujeito passivo ser excluído

do referido parcelamento (.), adotando, em seguida, as razões da Fiscalização para decidir.

Ora, é exatamente o que pretende afirmar a ora Recorrente, pois segundo o PAES, todo e qualquer benefício concedido para a regularização dos débitos lá incluídos só se reputa alcançado e definitivamente obtido pela empresa optante quando da conclusão do parcelamento e efetiva liquidação dos débitos. E a legislação não deixa a menor dúvida neste sentido.

Verifica-se do TCF que em face à adesão ao Programa REFIS (Lei nº 9.964/2000), os débitos da empresa foram atualizados/consolidados em 01/03/2000, conforme extrato de fls. 535/541, sobre os quais passaram a incidir, a partir desta data os encargos da TJLP, sendo que tais encargos foram reconhecidos/apropriados pelo contribuinte em sua escrita contábil com base no regime de competência.

Portanto, ao aderir ao REFIS, a contribuinte utilizou-se do benefício previsto no § 7º. do art. 2º da Lei nº 9.964/2000, ou seja, utilizou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL próprios para abater R\$ 212.666,15 de multa e R\$ 361.594.23 de juros, além de compensar R\$ R\$ 26.822,42 mediante a utilização de crédito de ressarcimento de IPI.

O contribuinte permaneceu no REFIS até 31/07/2003, e durante a sua vigência, realizou um série de pagamentos/amortizações, os quais constam do extrato de fls. 535/541. Em 30/07/2003 pediu a inclusão no novo programa especial de parcelamento (PAES —Lei nº 10.684/2003). Assim, todos os débitos do REFIS, não amortizados até 31/07/2003, foram reabertos e incluídos no PAES com os acréscimos legais aplicáveis na forma da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Além dos débitos que estavam incluídos no REFIS, o contribuinte também *incluiu* no parcelamento os débitos de PIS e COFINS lançados de ofício e controlados através dos processos administrativos nº 11070.001614/2002-71 e 11070.001615/2002-16, e os débitos registrados na contabilidade e não pagos, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003.

De acordo com a Lei no 10.684/03, os débitos objetos de parcelamento foram consolidados no mês do pedido (art. 1º. § 3º) e, para fins da consolidação referida no § 3º, os valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, foram reduzidos em cinquenta por cento (§ 7º. do art. 1º).

Em razão da adesão ao novo parcelamento especial a contribuinte lançou na contabilidade os débitos lançados de ofício relativos à multa e juros na Conta PIS e COFINS a Recolher, transferindo-os em 31/07/2003 para a Conta REFIS II. Ressalta-se que na contabilidade o contribuinte apropriou as multas de mora dos tributos em atraso com base no regime de competência, todavia, ao transferir os saldos das referidas contas para a conta REFIS II não estornou os valores relativos à redução da multa de mora/ofício (50%) prevista no § 7º. do art. 1º da Lei nº 10.684/03.

Com relação aos débitos inicialmente incluídos no REFIS (01/03/2000) e não amortizados (Lei nº 9.964/2000), excluídos do REFIS em 31/07/2003 e incluídos no PAES com base na Lei nº 10.684/03, o contribuinte foi intimado a justificar, através do Termo Intimação Fiscal de fls. 34/35, porque não foi realizado o estorno dos valores relativos a redução da multa (50%), os ajustes decorrentes da variação entre a TJLP e a SELIC no período compreendido entre a data da adesão ao REFIS e a data de adesão ao PAES e os valores relativos aos encargos da PGFN e dos honorários da procuradoria do INSS. Também foi

intimado a justificar, em relação aos débitos apurados após a adesão do REFIS, incluídos no PAES em 30/07/2003, porque não foram estornados/ajustados os valores relativos a redução da multa (50%) e dos honorários da Procuradoria.

Em resposta a intimação o contribuinte informa que, em atenção ao princípio contábil do conservadorismo, não estornou os valores relativos a redução da multa e juros concedidos no âmbito do REFIS e do PAES, pois ditas reduções são benefícios condicionados a plena execução dos programas especiais de parcelamento, somente se configurando definitivas e consolidadas as vantagens oferecidas se e quando restarem integralmente adimplidas as obrigações assumidas pelo contribuinte (fls. 36).

No caso, entendo correto o procedimento dos fiscais autuantes no sentido de que equivoca-se a contribuinte em relação a redução da multa, pois o benefício consta expressamente na norma legal, ao determinar que o débito objeto de parcelamento será consolidado no mês do pedido e que para fins de consolidação do débito, os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, serão reduzidos em 50%. Portanto, foi na data da adesão ao PAES e da consolidação do débito que o contribuinte realmente obteve o benefício da redução da multa, e não por ocasião do pagamento dos débitos, como afirma a contribuinte. Além disso, a partir do mês seguinte ao da consolidação os juros da TJLP passaram a incidir somente sobre o valor do débito consolidado, o qual está contemplado com a redução da multa.

Havendo exclusão constitui um novo fato jurídico, e os efeitos decorrentes desse fato, tais como o retorno do valor original da multa e dos juros de mora incidentes sobre os débitos não amortizados, deverão ser reconhecidos na data da sua ocorrência (data da exclusão), tratamento esse alias a ser adotado em relação à variação dos juros da TJLP e da SELIC do período de 03/2000 a 07/2003, relativos aos débitos incluídos no REFIS e não amortizados, bem como em relação aos encargos/honorários incidentes sobre tais débitos.

Portanto, considerando que o contribuinte registrou na contabilidade os valores das multas e dos juros com base no regime de competência, e na data da adesão ao PAES não realizou os estornos relativos à redução da multa de mora/ofício e dos ajustes decorrentes da variação da TJLP e da SELIC (01/2000 a 07/2003 — relativo a exclusão dos débitos do REFIS em 31/07/2003), bem como dos encargos/honorários, reputo correta o procedimento da fiscalização ao apurar os valores a serem estornados, adicionando-os ao lucro líquido da empresa e ao Lucro Real para fins de apuração do IRPJ devido, pois representam recuperação de custos/despesas apropriadas anteriormente ao resultado da empresa e na apuração do Lucro Real.

De se ressaltar que na apuração dos referidos valores foram considerados os valores pagos/amortizados durante a vigência do REFIS, bem como, foram recalculados/atualizados com base na legislação vigente à época dos fatos geradores os débitos inicialmente incluídos no REFIS e não amortizados até 31/07/2003 (data da exclusão), em consequência resultaram valores a serem estornados na contabilidade relativos à redução da multa de mora/ofício (50%), da diferença dos juros entre a TJLP e a SELIC no período de 01/03/2000 a 31/07/2003 e dos ajustes relativos aos encargos/honorários.

Percebe-se, que a contribuinte não discorda dos valores adicionados ao lucro real (docs. de fls. 546, 587, 609/611, 642, 671/672 e 748), mas de que os estornos decorrentes da redução de multas, ajustes de juros e encargos/honorários não devem ser efetuados na data

da adesão ao PAES, mas sim na medida em que forem pagas as parcelas desse parcelamento, amparando tal argumento no art. 12 da Lei 10.684, de 30 de maio de 2003.

Ao contrário, deste entendimento, infere-se da norma legal pertinente que, a exclusão do parcelamento implica na imediata exigência da totalidade do crédito confessado ainda não pago, restabelecendo-se em relação ao montante não pago os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Portanto, reputo correto o entendimento adotado pela fiscalização.

C) Despesas com débitos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Inobservância do regime de competência (item F do TCF, item 004 do Auto de Infração-R\$ 60.027,89)

Exclusão indevida do lucro real da importância de R\$ 60.027,89, em maio de 2003, de despesas com FNDE relativas aos períodos de apuração abril de 1995 a dezembro de 1996 (fls. 750/756), com inobservância do regime de competência previsto no art. 344 do RIR/1999.

O Contribuinte argumenta que o fato de não ter observado o regime de competência não trouxe nenhum prejuízo, pois a despesa não contabilizada na época própria fez majorar o lucro nos anos-calendário de 1995 e 1996, e a postergação da despesa é irrelevante para o Fisco, vez que houve nítida vantagem na realização de resultados melhores no passado. Assim, como se trata de postergação de despesas, não assiste razão ao Fisco, pois carece de fundamento legal.

Destaca-se que, no caso de inexatidão na escrituração de despesas, tem-se a postergação no pagamento do IRPJ para o período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida de lucro, infrações sujeitas às disposições do art. 273 do RIR/1999.

No caso ora discutido, o contribuinte não observou o regime de competência, escriturando, no ano-calendário de 2003, despesas referentes aos anos-calendário de 1995 e 1996. Assim, verificou-se inexatidão quanto ao período de escrituração de despesas, o que constitui motivo para o lançamento da diferença de imposto, pois resultou numa redução indevida do lucro real no ano-calendário de 2003 (art. 273, II, do RIR/1999).

Destaca-se, que o Contribuinte apurou prejuízo fiscal (fls. 759 e 751) nos anos calendário de 1995 e 1996, não pagando nenhum valor a título de IRPJ.

Eis a questão (inobservância do Regime de Competência).

Art. 273, II do RIR/1999:

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (DL 1598/1977, art. 6º).

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

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

No caso, o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de custo/despesa nos anos calendários de 1995 e 1996 em que foi apurado prejuízo fiscal em ambos os exercícios, apropriando somente no ano de 2003, sem dúvida, acarretou prejuízos reais para o fisco, devendo ser mantida a glosa por dedução indevida.

D) Exclusão indevida do lucro real dos valores do crédito de PIS e COFINS sobre estoque (item G do TCF, item 007 do Auto de Infração).

Conforme item "G" do TCF, o Contribuinte excluiu do Lucro Real, parte A do LALUR (fls. 54/55), no ano-calendário de 2004, os seguintes valores: a) R\$39.181,12 (fl. 879) referente a crédito de PIS não-cumulativo sobre estoque de abertura que não foi homologado; b) R\$233.781,35 (fl. 869) referente a crédito de COFINS não-cumulativo sobre estoque de abertura que também não foi homologado.

O Contribuinte discorda do procedimento fiscal, pois se as compensações não restaram homologadas e são inclusive contestadas, não pode a Fiscalização passar a exigir que tais valores sejam considerados como receitas dos períodos em que reconhecidas contabilmente, quando ao mesmo tempo tem por indevida essas mesmas compensações e negasse a dar liquidadas as obrigações fiscais objeto de compensação.

Conforme art. 250, inciso I, do RIR/1999, na determinação do lucro real, pode ser excluído do lucro líquido, os valores cuja dedução seja autorizada pelo Decreto nº 3000, de 1999 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.

O Contribuinte não pode excluir do LALUR tais valores, pelas razões descritas no TCF, às fls. 969/970, que adoto como razões de decidir:

Da análise dos livros contábeis do contribuinte constatamos que:

a) Quando da entrada em vigência do regime do PIS não-cumulativo (dezembro de 2002) o contribuinte registrou na contabilidade o valor apurado relativo ao crédito do estoque (art. 11 da Lei nº 10.637/2002) a débito de PIS a Compensar (conta do Ativo) e a crédito de receita financeira — conta crédito Tributário a Compensar — Lei nº 10.637/02, transferindo o respectivo valor para o resultado do exercício em 31/12/2002 (fls. 879/880). Tal fato não provocou modificação/redução do custo das matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados existentes em estoque naquela data:

b) Na entrada em vigência da COFINS não-cumulativa (01/02/2004) o contribuinte registrou na contabilidade o valor apurado relativo ao crédito do estoque (art. 12 da Lei nº 10.833/03) a débito de COFINS a Compensar Lei 10.833/03 (conta COFINS Lei nº 10.833/03). Durante o ano de 2004, baixou R\$233.781,35 (1/12 a cada mês) do valor existente na conta de Receita de Resultado de Exercícios Futuros para a conta de Receita Financeira, valor esse transferido para o resultado do exercício em 31/12/2004 (fls. 879/880). Tal fato não provocou modificação/redução do custo das matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados existentes no estoque em 31/01/2004.

c) O contribuinte fez a apuração extra-contábil do PIS e COFINS não cumulativo, registrando na contabilidade como despesa de PIS e COFINS o valor apurado antes de deduzido o crédito dos estoques (1/12 ao mês).

Posteriormente, transferiu 1/12 a cada mês da conta de PIS e COFINS a Compensar para a conta PIS e COFINS não-cumulativo a Recolher.

O caso do contribuinte ter registrado na contabilidade o valor do crédito de PIS e COFINS sobre o estoque em conta de Receita Financeira, transferindo o respectivo valor par o resultado do exercício, produz o mesmo efeito jurídico caso o contribuinte tivesse registrado o valor do crédito como redução do estoque de matérias primas, produtos intermediários e produtos acabados, que seria o procedimento correto a ser adotado em 01/12/2002 e 01/02/2004.

Se o contribuinte tivesse registrado na contabilidade como despesa o valor do PIS e da COFINS não-cumulativos apurados após a dedução do crédito do estoque (1/12 ao mês), justificaria a exclusão realizada no LALUR, todavia, não foi esse o procedimento adotado, pois registrou na contabilidade como despesa os valores do PIS e COFINS não-cumulativos apurados antes da dedução de crédito do estoque (1/12 —fls. 866/898), o que torna indevida a exclusão da receita realizada via LALUR..

O valor relativo, à exclusão indevida no LALUR foi glosado pela fiscalização e o IRPJ apurado em função dessa glosa foi lançado de ofício, via auto de infração.

Diante do exposto, a glosa dos referidos valores está correta, não prosperando os argumentos da defesa.

E) Exclusão indevida do lucro real do valor registrado na contabilidade a título de crédito presumido de IPI (item H do TCF, item 008 do Auto de Infração).

Transcrevo trechos necessários do voto condutor:

Trata-se da exclusão indevida do lucro real da importância de R\$479.479,52, no ano-calendário de 2004, de crédito tributário de IPI, calculado sobre a aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero, isentos ou não tributados, adquiridos no período de outubro de 1999 a setembro (fls. 851/865).

O Contribuinte argumenta que foram desconsiderados diversos fatos da exação eventualmente devidos, não provando a ocorrência de acréscimo patrimonial, afrontando os mais elementares princípios consagrados pelo direito tributário, não havendo amparo legal para o procedimento. Alega, ainda, que as compensações foram computadas no lucro tributável em diversos períodos de apuração, mas que não foram homologas, sendo justamente por esse motivo que não podem compor o lucro tributável.

Como vimos, em uma das suas argumentações, o Contribuinte se restringe a argumentar que a Fiscalização desconsiderou diversos fatos, porém não diz quais seriam esses fatos, não sendo possível sua análise.

Por outro lado, a infração está amparada pelo art. 250, inciso I, do RIR/1999, que dispõe que na determinação do lucro real, pode ser excluído do lucro líquido, os valores cuja dedução seja autorizada pelo Decreto nº 3000, de 1999 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.

No caso ora analisado, não há amparo legal para o Contribuinte excluir do LALUR o referido valor, pelas razões descritas no TCF (fl. 970), que adoto como razões de decidir:

No ano-calendário 2004 o contribuinte excluiu, na apuração do Lucro Real — LALUR, R\$561.338,90 a título de Crédito Tributário não homologado relativo ao ano de 2003 (fls. 54), sendo que desse valor, R\$479.479,52 são relativos a créditos tributários de IPI calculados sobre a aquisição de insumos a alíquota zero, isentos ou não tributados, adquiridos no período de outubro/1999 a setembro/2003, apurado com base no demonstrativo apresentado pelo contribuinte e anexado as fls. 851/865.

Os referidos créditos foram registrados na contabilidade nos meses de outubro/2003 — R\$113.016,72, novembro/2003 — R\$140.000,00 e dezembro/2003 — R\$226.462,80 a crédito de receitas financeiras (conta —Créditos Tributários Comp. Lei 7.067/02), cujos valores foram transferidos para a apuração do resultado do exercício em 31/12/2003 (fls. 848).

...

Não existe previsão legal que permita a exclusão do referido crédito na apuração do Lucro Real do ano de 2004. Além disso, nenhum registro contábil foi realizado no ano de 2004 relacionado a esse crédito. Portanto, o crédito presumido de IPI, excluído indevidamente pelo contribuinte na apuração do Lucro Real relativo ao ano-calendário 2004, no valor de R\$479.479,52, foi glosado pela fiscalização, e os efeitos decorrentes dessa glosa forma considerada na apuração do valor do IRPJ devido, lançado de ofício através do auto de infração.

Como visto, o Contribuinte efetuou na apuração do lucro real do ano-calendário de 2004, exclusões sem nenhuma justificativa, ou seja, sem previsão legal, tributando a menor a importância de R\$479.479,52.

Quanto à alegação de que não ocorreu acréscimo patrimonial, tal assunto já foi discutido no item "1" deste voto, não cabendo novamente analisá-lo.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte, devendo mantida a adição ao lucro real do referido valor.

F) Exclusão indevida do lucro real relativo ao crédito tributário de PIS, apurado com base na ação judicial nº 98.14.02342-6 (item I do TCF, item 009 do Auto de Infração)

No caso, foi incluída na base de cálculo do IRPJ, a importância de R\$260.459,98 (1.051.964,99 - 791.505,01), no ano-calendário de 2004, de crédito tributário de PIS apurado na ação judicial nº 98.14.02342-60 não homologado (fls. 37-39, 54).

O Contribuinte se defende com as mesmas argumentações do tópico anterior.

Da mesma forma, a seguir, transcrevo trechos do voto combatido.

No caso ora analisado, não há amparo legal para o Contribuinte excluir do LALUR o referido valor, pelas razões descritas no TCF (fl. 970), que adoto como razões de decidir:

No ano de 2004 o contribuinte realizou os seguintes ajustes no LALUR — fls. 54/55, relativos aos créditos tributários apurados com base na ação judicial nº 98.14.02342-6:

- a) Excluiu R\$ 156.940,72 — relativo ao ano-calendário.1998
- b) Excluiu R\$ 421.847,26 — relativo ao ano-calendário 1999
- c) Excluiu R\$ 391.317,63 — relativo ao ano-calendário 2000
- d) Excluiu R\$ 81.859,38 — relativo ao ano-calendário 2003
- e) Adicionou R\$791.505,01 — relativo AI 11070.001615/2000-16.

Em 06/10/2005 o contribuinte foi intimado a apresentar cópia da conta contábil do Livro Razão, dos anos de 1998, 1999 e 2000, onde consta o registro dos créditos tributários excluídos em 2004, bem como informar a origem dos mesmos — fls. 37/38, tendo apresentado os documentos anexados as fls. 762/767.

Da análise dos referidos documentos constatamos que os valores excluídos no LALUR relativos aos anos-calendário 1998, 1999 e 2000, referem-se a compensações de débitos de PIS e COFINS do período de 07/98 a 09/2000, realizadas com base no processo judicial nº 98.14.02346-6 — PIS — inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88, cujas contrapartidas foram lançadas como Receitas.

Tendo em vista que a ação judicial somente autorizou a compensação com débitos do PIS, os débitos da COFINS compensados pelo contribuinte relativos ao período de 07/98 a 09/2000 foram objetos de lançamento de ofício pela fiscalização em 11/07/2002 (fls. 790/820) e incluídos no PAES em 31/07/2003 — fls. 821/822. Ressalta-se que no procedimento de fiscalização encerrado em 11/07/2002 não foi verificada a procedência e /ou improcedência do crédito tributário relativo a ação judicial nº 98.14.0346-6.

Em julho de 2003 o contribuinte registrou na contabilidade R\$791.505,01 a título de crédito de COFINS (conta Ativo) registrando a contrapartida do lançamento em conta de Receita — fls. 848/850. Em seguida, debitou a conta de receita em R\$791.505,01 e em contrapartida do lançamento reabriu os débitos da receita COFINS relativos ao período de 07/98 a 09/2000. Como consequência, esses lançamentos não produziram efeito no resultado do ano de 2003.

Em julho de 2003, utilizou R\$512.360,16 do crédito registrado na conta de COFINS (Ativo) para compensar débitos da COFINS relativo ao período de apuração 02/2003 a 07/2003, e o saldo remanescente do crédito, R\$279.144,85, transferiu em 31/12/2003 para a conta do PAES (fls. 849/850).

Em dezembro de 2003, registrou mais R\$81.859,38 a título de receita financeira oriunda do crédito tributário apurado com base no Processo Judicial nº 98.14.02342-6, valor esse utilizado na compensação do débito da COFINS do período de 08/2003 (fls. 848).

O valor do crédito tributário a que o contribuinte tem direito com base na ação judicial nº 98.14.02342-6, bem como as compensações realizadas pelo contribuinte com base nessa ação, foram objetos de verificação pela fiscalização através dos processos administrativos nº 13062.000076/2005-75 e 13062.000246/20003-50 — fls. 825/847. Dos referidos trabalhos concluiu-se que o crédito a que o contribuinte tinha direito com base na referida ação judicial foi

suficiente para amortizar/quitar apenas R\$56.573,34 das compensações de PIS realizadas pelo contribuinte via DCTF (R\$38.944,84 — ano 1998 e R\$18.078,50 no ano de 1999).

Em 14/04/2005 o contribuinte foi intimado a recolher os débitos de PIS do período de 04/99 a 08/2000 (compensações consideradas insubsistentes face à insuficiência do crédito) — fls. 825/835. Na mesma data, o contribuinte também foi cientificado do DESPACHO DECISÓRIO —DRF/SAO, de 06/04/2005, declarando não-homologadas as compensações efetuadas pela empresa com os débitos da COFINS dos meses de 02/2003 a 08/2003, tendo em vista a improcedência dos créditos utilizados (crédito oriundo da ação judicial nº 98.14.02342-6) — fls. 836/847. Inconformado com a não homologação, o contribuinte interpôs recurso conta o Despacho Decisório de não homologação das compensações, o qual foi encaminhado à DRJ/Santa Maria/RS.

No caso de restituição ou compensação de tributos com base em crédito oriundo de ação judicial, o fato gerador do IRPJ se dá no momento da liquidação dos débitos mediante a compensação, pois é nesse momento que se dá a disponibilidade econômica ou jurídica. O 1º C.C. decidiu pelo AC. nº 108-05636/99 (DOU de 20/05/99) que na recuperação de tributos pagos indevidamente, quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação, procedimento esse adotado pelo contribuinte quando das compensações realizadas nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2003.

Não pode assim, vir o contribuinte no ano-calendário 2004 e excluir/adicionar no Lucro Real, extra-contabilidade, os valores que reconheceu como receita/despesas nos anos anteriores, pois não ocorreu nenhum fato jurídico no ano de 2004 que justifique a sua adição/exclusão do Lucro Real, nem tampouco há previsão legal nesse sentido. Portanto, a diferença entre os valores dos créditos excluídos/adicionados indevidamente na apuração do Lucro Real relativos ao ano-calendário 2004, com base na ação judicial nº 98.14.02342-6, no montante de R\$260.459,48, foram glosados pela fiscalização e lançados de ofício, via auto de infração.

Informamos, que nos anos-calendário 1998, 1999 e 2000, períodos esses em que os valores dos créditos foram registrados na contabilidade como receitas, o contribuinte apurou Prejuízo Contábil e Prejuízo Fiscal, conforme consta no Livro de apuração do Lucro Real - LALUR (fls. 46/50). Assim, as exclusões realizadas pelo contribuinte na apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2004, relativas as receitas registradas na contabilidade em 1998, 1999 e 2000, também ferem o Regime de competência, ocasionando a redução indevida no Lucro Real no ano de 2004.

Como visto, o Contribuinte efetuou na apuração do lucro real do ano-calendário de 2004, diversas adições e exclusões sem nenhuma justificativa, ou seja, sem previsão legal, tributando a menor a importância de R\$260.459,98 (1.051.964,99 — 791.505,01), pelo que, não procede os argumentos da defesa por falta de amparo legal.

G) CSLL Receitas de Exportações (Contribuição Postergada, lanç. De fls. 987/988)

Aqui entende a recorrente, especificamente no que diz com a CSLL, que o lançamento jamais poderia manter-se, pois o mesmo considera na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro a receita advinda das exportações realizadas.

Como bem assentado no voto recorrido, no caso deste Auto de Infração, não ocorreu lançamento da CSLL propriamente dita. Porém, efetuou-se o lançamento dos juros de mora lançados isoladamente, que incidu sobre os valores postergados da CSLL, sendo pertinente a sua discussão.

Sobre a matéria, o art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (Grifou-se).

Verifica-se que o constituinte preocupou-se em discriminar as diversas bases de cálculo das contribuições sociais como forma de salientar suas diversas origens.

No capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição da República, dispõe o art. 149, alterado pela emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Decidiu, portanto, o legislador dar imunidade às contribuições sociais que tenham sua base de cálculo as receitas decorrentes de exportação.

Por sua vez, a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, expõe em seus artigos 1º e 2º:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, há previsão constitucional para instituição de contribuição social das empresas, incidindo sobre o lucro (alínea "c" do inciso I do art. 195) e sobre a receita ou faturamento (alínea "b" do inciso I do art. 195).

A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, ao dispor que as contribuições sociais não incidiriam sobre a receita de exportação, alcança apenas as contribuições instituídas com base na alínea "b" do inciso I do art. 195, que são as que incidem sobre a receita ou faturamento (por exemplo, PIS e COFINS), não alcançando a CSLL, que incide sobre o lucro.

Ocorre que esta matéria já foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 56413/SC, cuja ementa e decisão transcrevo abaixo:

RE 56413/SC SANTA CATARINA RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 12/08/2010

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Portanto, mantenho a exigência relativa aos juros de mora isoladamente (IRPJ: R\$ 6.287,14 e CSLL: 3.667,73).

H) INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC

A recorrente finaliza sua peça de defesa, requerendo, por respeito ao princípio da eventualidade, o afastamento da aplicação da taxa SELIC, ou no máximo, que seu percentual seja 1% ao mês. Suas alegações, em resumo, são as seguintes:

- A cobrança da taxa SELIC agrega ao valor cobrado juros remuneratórios mensurados através da aplicação da taxa referencial SELIC, circunstancia essa que contraria o princípio da legalidade, bem como o comando expresso no artigo 161, caput, e § 1º. do CTN, tendo nítida natureza remuneratória.

- Também, as Leis n's. 8.981 e 9.065 de 1995, afrontam o princípio da hierarquia legal, uma vez que deu tratamento diverso à matéria objeto de lei complementar.

- A exigência da taxa SELIC carece de abrigo constitucional, eis que não possui característica de taxa moratória, mas sim remuneratória.

Neste ponto, a recorrente faz uma análise a respeito da taxa SELIC — questionando sua composição, sua natureza e sua forma de apuração — assim como as arguições de que a aplicação da taxa SELIC incorreria em inconstitucionalidade/ilegalidade,

como já analisado inicialmente neste voto, esta questão não comporta reconhecimento pela via administrativa, prevalecendo o caráter legal que vincula a atividade administrativo-fiscal de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Entretanto, mesmo que assim não fosse, não haveria o que se falar em afronta aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis; a uma porque, a exigência dos juros moratórios com base na taxa SELIC foi criada através do art. 13, da Lei n. 9.065/95, c/c o art. 61, § 3º, da Lei n. 9.430/96; a duas porque, não se trata aqui de majoração de tributos, até porque os juros moratórios não são sinônimos nem de tributo, nem de penalidade, mas sim de uma indenização da mora, a título de ressarcir o Estado pela não disponibilidade do dinheiro na época definida pela legislação.

De fato, a taxa SELIC foi escolhida pelo legislador para o cálculo dos juros moratórios decorrentes da impontualidade do sujeito passivo no adimplemento da obrigação tributária, para ressarcir o encargo financeiro dos títulos da dívida pública federal, emitidos para cobrir o valor dos tributos e contribuições que deixam de ser recolhidos aos cofres públicos no seu devido tempo.

No que se refere aos juros de mora aplicados em percentual equivalente à variação da taxa SELIC, em se tratando de tributos e contribuições, há que se observar à norma do CTN a respeito, no caso, o art. 161, *verbis*:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

Da leitura do dispositivo acima, claramente, o § 1º. estatui que a lei, no caso ordinária, pode dispor de modo diverso, adotando outro percentual a título de juros de mora, sendo de se aplicar na falta dessa, o percentual de 1% ao mês.

Conforme indicado no auto de infração, a exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC encontra respaldo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Infere-se do dispositivo supra citado que a cobrança de juros de mora por percentual equivalente à taxa SELIC, a despeito da contrariedade apresentada pela recorrente, pauta-se pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade, característico da atividade fiscal e em consonância com a regra matriz correspondente, ou seja, o art. 161 do CTN.

Pelas razões expostas, conduzo meu voto no sentido de acolher os embargos declaratórios, rejeitar as preliminares suscitadas e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator