



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

Processo nº 13819.000312/99-45
Recurso nº 161.846 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.087 – 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e CSLL - Glosa de despesa
Recorrente COMERCIAL & AGRÍCOLA CAPARAÓ LTDA.
Recorrida 3A TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM CAMPINAS/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1996

PREJUÍZO FISCAL. LIMITE LEGAL. VIGÊNCIA A PARTIR DO ANO CALENDÁRIO DE 1995.

A limitação legal para a compensação do imposto de renda apurado no período com o saldo acumulado dos prejuízos fiscais, definida em 30% do lucro líquido ajustado, deve ser aplicada a partir do ano-calendário de 1995, por disposição expressa da norma tributária.

Aplica-se a Súmula nº 03 do Primeiro Conselho de Contribuintes, recepcionada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não pode órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar norma tributária em vigor, cuja inconstitucionalidade não foi reconhecida pelo STF.

Aplica-se a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes, recepcionada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

PERDAS DE CRÉDITOS. DESPESAS. TÍTULOS COM VALORES SUPERIORES A 5.000 UFIR. LIMITAÇÃO LEGAL.

A limitação de 25% do lucro real para dar baixa nos créditos vencidos há mais de dois anos, em valores superiores a 5.000 UFIR, considerando despesa operacional, está prevista em norma tributária vigente, na qual o lançamento tributário foi fundamentado, em observância ao princípio da legalidade estrita. Não pode órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar norma tributária em vigor, cuja inconstitucionalidade não foi reconhecida pelo STF.

Aplica-se a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes, recepcionada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

J₁

COMPENSAÇÃO IR FONTE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

O Imposto de Renda retido pelas fontes pagadoras compõe o saldo negativo do Imposto de Renda apurado na DIRPJ, que é normalmente compensável com os resultados apurados em períodos posteriores. O contribuinte não exibindo a escrituração contábil à fiscalização, nem comprovando na fase impugnatória que não aproveitou o referido saldo negativo registrado na DIRPJ não pode ter esse valor compensado na seara do julgamento.

ERRO DE CÁLCULO. BAIXA DE TÍTULOS VENCIDOS HÁ MAIS DE DOIS ANOS. VALORES SUPERIORES A 5.000 UFIR.

Repara-se o lançamento tributário ajustado na decisão de primeira instância em vista de equívoco no cálculo do limite passível de dedução a título de despesa operacional na baixa de títulos vencidos há mais de dois anos, em valores superiores a 5.000 UFIR, em face ao disposto no texto legal.

MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não pode órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar penalidade prevista em lei em vigor, cuja inconstitucionalidade não foi reconhecida pelo STF. A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório refere-se a tributo, e não a multa, e se dirige ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Aplica-se a Súmula nº 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes, recepcionada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1996

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

Estando o valor do crédito tributário (tributo + multa) abaixo do valor limite de alçada (Portaria MF nº 03/2008) ao ser apreciado o litígio, deixa-se de conhecer o recurso de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1996

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação à tributação do IRPJ deve acompanhar a autuação reflexa de CSLL.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



ANA DE BARROS FERNANDES - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 15 MAR 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Marcos Antônio Pires (Suplente Convocado), Marcelo Cuba Netto (Suplente Convocado), Rogério Garcia Peres, Marcos Vinícius Barros Ottoni (Vice-Presidente) e Ana de Barros Fernandes (Presidente). Ausente, temporariamente, a Conselheira Cheryl Berno.



Relatório

Em 25/02/99 a empresa em epígrafe foi cientificada dos Autos de Infração de fls. 02 a 05 e 08 a 11, lavrados para a exigência de IRPJ e CSLL, respectivamente, relativos ao ano-calendário de 1995.

A autuação decorreu da glosa do valor de R\$ 678.661,53 informado na DIRPJ/96 a título de "Despesas com Constituição de Provisões", valor este não comprovado durante o curso do procedimento fiscal, apesar da empresa haver sido reiteradamente intimada a fazê-lo e a apresentar a contabilidade completa (Termos de Intimação de fls. 39, 40, 41, 42, 43, 44).

A fiscalização foi embaraçada pela contribuinte – Auto de Embaraço às fls. 46 – o que culminou no agravamento da multa de ofício, que passou de 75% para 112,50%.

A empresa impugnou o lançamento tributário às fls. 55 a 59, argumentando que possuía respaldo legal para constituir as despesas com provisões, glosadas, consoante dispunha a Instrução Normativa (IN) SRF nº 51/95, em seu artigo 24, §1º.

Aduz que há um valor efetivamente lançado por erro da contabilidade, mas tal erro não resulta em imposto de renda a ser exigido, pois o montante de imposto de renda retido pelas fontes pagadora é superior ao lucro apurado, ainda que considerada a reversão do montante que não poderia estar provisionado.

Alega, ainda, que a empresa possui prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores o que impediria a exigência da tributação efetuada *ex officio*.

Instrui a impugnação com planilha demonstrativa das duplicatas baixadas em conformidade com a legislação tributária citada, entre outros documentos – fls. 106 a 158. Às fls. 192 a 460 junta ao presente diversas Notas Fiscais.

Encaminhado o processo para apreciação, a turma julgadora converteu o julgamento em diligência para que verificasse-se junto à contabilidade da contribuinte quais os valores devidos a título da provisão que poderiam, efetivamente, terem sido baixados como despesas no período, tendo em vista que a contribuinte somente apresentou os referidos documentos em fase de impugnação, apesar de reiteradamente ter sido intimada a fazê-lo, enquanto fiscalizada – Resolução nº 008/02, fls. 469 e 470.

Após comparecer ao local onde a empresa se sediava e não a encontrando mais e sendo intimado o escritório de advocacia, cuja procuração consta no processo, não logrou a fiscalização contato com a empresa para realizar as diligências necessárias, visto que continuou sem acesso à contabilidade da mesma.

Ressaltou, no termo de Informação Fiscal, fls. 483 e 484, que, sem a contabilidade, a empresa restringiu-se a apresentar um amontoado de Notas Fiscais e relação de duplicatas supostamente não quitadas, porém documentos insuficientes, *per si*, de comprovarem que se prestem à dedução alegada.

A DRJ asseverando que a empresa apostou novo endereço na entrega da DIRPJ retificadora, devolveu o processo para que fosse diligenciada no novo endereço.



Intimada a contribuinte, foram juntados ao presente cópias das folhas do Razão das Contas "Duplicatas a Receber" e "Provisão para Devedores Duvidosos", relativas ao ano-calendário de 1995 – fls. 512 a 806.

Checados os registros junto ao Diários retidos para análise, a fiscalização elaborou os demonstrativos de fls. 809 a 819, concluindo no Relatório de Diligência de fls. 820 a 823, em apertada síntese, após as análises:

7. Ante o exposto e objetivando responder aos quesitos referidos no item 1 acima, o "Relatório de Duplicatas baixadas em 1995" no montante de R\$ 678.661,53, apresentado pela diligenciada, foi dividido em três partes, que fazem parte integrante do presente relatório, a saber:

Planilha "PCLP / art 24 §1º" na qual constam valores baixados inferiores a 5.000 Ufir após o decurso de um ano de seu vencimento;

Planilha "PCLP / art 24 §2º" na qual constam valores baixados superiores a 5.000 Ufir;

Planilha "PCLP / art 24 §3º" na qual constam valores baixados antes do decurso do prazo de um ano e/ou não foram identificadas às notas fiscais correspondentes.

[...]

9.1. Conforme item 7 acima, considerando a não existência da provisão e que as baixas foram debitadas diretamente a despesas operacionais, as duplicatas baixadas constante do relatório apresentado pela diligenciada foram separadas em três planilhas para efeito de análise e verificar se atende às condições estipuladas a legislação para a sua dedutibilidade;

9.2. Pela planilha: "PCLD / art 24 §1º" que totaliza R\$24.140,84, verifica-se só um devedor: G.M. Transportes, cuja soma dos débitos excedem a 5.000 UFIR na data da baixa, no valor de R\$ 1.285,92. Dessa forma, feito o devido ajuste, é admissível como dedutível o montante de R\$ 22.854,92;

9.3. A Planilha "PCLD / art 24 §2º" que totaliza R\$ 532.146,54, demonstra os débitos baixados que superam o limite de 5.000 Ufir. Entretanto a condição de que a baixa poderia ser efetuada após o decurso de dois anos do seu vencimento não foi atendida pois todas as baixas constantes dessa planilha estão abaixo dos 730 dias (dois anos);

9.4. Por fim, na planilha: "PCLD / art 24 §3º" que monta em R\$ 122.374,15, estão relacionadas as baixas efetuadas antes do decurso do prazo previsto no § 1º do art. 24 da IN SRF nº 51/95, considerando para essa análise, a data da contabilização da baixa e a data do vencimento informada no relatório apresentado pela diligenciadas e, ainda, as baixas registradas e as notas fiscais não foram apresentadas e/ou identificadas;



9.5. *Em síntese, somente as baixas relacionadas no subitem 9.2 acima, no montante de R\$ 22.854,92 atendem as condições estipuladas na legislação pertinente.*

Reaberto o prazo para a contribuinte se manifestar, contestou o resultado da diligência às fls. 825 a 833, nos tópicos em suma:

a) no tocante aos itens 9.3 e 9.4, discordou da assertiva do fiscal diligente porque o prazo de dois anos deve ser considerado em compatibilidade com o período de apuração do IRPJ que, no caso, é anual. Destarte, decorrido o prazo de 730 dias contar do vencimento das duplicatas, no final do período, faz jus a contribuinte à dedução, tratando-se de erro da contabilidade, se a baixa do título se deu anteriormente, porém erro esse relevável;

b) os prejuízos fiscais acumulados e base de cálculo negativa de CSLL, nas importâncias de R\$ 2.193.480,89 e R\$ 2.656.613,56, impedem a exigência do pagamento dos tributos lançados, devendo ser as importâncias apuradas computadas e compensadas.

Às fls. 844 a 856 a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP exarou o Acórdão nº 6.371/04, mantendo em parte o lançamento tributário, assim ementado:

Ementa: Nulidade. Inocorrência.

Ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não ocorreu nos presentes autos.

IRPJ. Glosa de Despesas com a Constituição de Provisões. Comprovação.

Correta a glosa de despesas com constituição de provisões quando não apresentada a respectiva documentação de suporte. Retifica-se o montante tributável, contudo, na proporção da comprovação de legitimidade dos lançamentos contábeis.

lançamento de Ofício. Recomposição do Lucro Real. Compensação de Prejuízos Fiscais.

Apurando-se de ofício matéria tributável para a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas, o lucro real deverá ser recomposto, considerando-se o resultado fiscal negativo declarado no próprio período-base, assim como o saldo acumulado de prejuízos fiscais ainda pendentes de compensação, respeitados os limites legais.

Tributação Reflexa.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Csll.

Lavrado o auto principal, devem também ser formalizadas as exigências decorrentes, que seguem a mesma orientação decisória daquela dada a relação de causa e efeito que as vincula.

Do referido julgado, extraem-se os seguintes trechos, por fundamentais na compreensão da solução do litígio:

[...]

Passa-se à análise da composição de cada um desses grupos.

Créditos baixados de acima de 5.000 UFIR

A planilha de fl. 809 relaciona os créditos baixados com valor superior a 5.000 UFIR, totalizando R\$ 532.146,64. Tendo em vista que entre a data do vencimento das notas fiscais e a data do lançamento da baixa por perda não teriam ainda transcorridos dois anos, nenhum dos créditos listados teria o respectivo prejuízo passível de dedutibilidade. No entanto, deve-se acatar em parte a argumentação da interessada quando reivindica a legitimidade das baixas se considerado o final do período-base de incidência, ou seja 31/12/1995.

De fato, conforme informação constante da cópia da Declaração de Rendimentos (fl. 23), a empresa optou pelo regime de tributação com base no lucro real anual, cujo fato gerador completa-se em 31 de dezembro do ano-calendário. Assim, ainda que contabilizadas antecipadamente em relação aos critérios estatuídos no citado art. 24 da IN nº51, de 1995, deve-se reputar que os títulos de valor superior a 5.000 UFIR, cujos créditos completavam dois anos de vencimento ao término do ano-calendário de 1995, poderiam ser levados ao resultado encerrado em 31/12/1995 uma vez atendida a restrição estabelecida na alínea 'b' do §1º daquele dispositivo. O respeito ao limite de 25% do lucro real antes de computadas as mencionadas perdas com créditos acima de 5.000 UFIR vencidos há mais de dois será examinado mais à frente.

Voltando-se à planilha de fl. 809, constata-se que os créditos de valor superior a 5.000 UFIR que em 31/12/1995 estavam comprovadamente vencidos há mais de dois anos totalizavam R\$ 205.140,30, considerados os créditos com vencimento até 31/12/1993. Note-se que o relatório de diligência, não identificou, no curso do ano-calendário, registros de recuperação de despesas que pudessem apontar a liquidação dos valores baixados como perda.

Créditos de valor inferior a 5.000 UFIR baixados após um ano

No que se refere às duplicatas de valor inferior a 5.000 UFIR baixadas após o transcurso de um ano do seu vencimento (planilha de fls. 810/811), o responsável pela diligência admitiu, de um total de R\$ 24.140,84, a dedutibilidade do montante de R\$22.854,92. A diferença não acatada corresponde aos débitos do devedor G.M. TRANSPORTES cuja soma supera 5.000 UFIR. Observa-se porém, que tais débitos reportam-se a títulos vencidos há mais de dois anos na data de encerramento do período-base (31/12/1995) (fl. 810) e passam a ser potencialmente dedutíveis, nos termos do art. 24, alínea 'b', da IN nº51, de 1995.

Créditos baixados antes de um ano do vencimento

A planilha de fls. 812/819 comporta os valores baixados antes do transcurso de um ano e/ou cujas notas fiscais não foram

identificadas e que, portanto, seriam indedutíveis de pronto (R\$ 122.374,15). Com relação às baixas sem suporte documental, não existem reparos a fazer no posicionamento do autor da diligência. Todavia, por coerência com a conduta adotada em relação aos títulos integrantes das demais planilhas, devem ser admitidas as baixas de créditos que em 31/12/1995 estariam vencidos há mais de um ano. Encontra-se nessa situação o total de R\$106.070,62 correspondente às baixas de valores até 5.000 UFIR com prazo de vencimento até 31/12/1994, cujas notas fiscais tenham sido identificadas. Assim, não serão acatadas as baixas listadas a partir da nota fiscal emitida contra DANCRISDI TRANSP. ESP. - fl. 818, totalizando R\$ 16.303,53

[...]

Cumpra-se destacar que, pelo demonstrativo acima, do total de créditos de valor superior a 5.000 UFIR vencidos há mais de dois anos em 31/12/1995, somente são admitidos como despesas R\$ 53.799,50. Portanto, tem-se como passível de glosa o montante abaixo especificado:

Demonstrativo do Valor Indedutível com Perdas no Recebimento de Créditos (Valores em Real)

Despesas com constituição de Provisão 678.661,53

(-) Créditos até 5.000 UFIR comprovadamente

vencidos há mais de um ano em 31/12/1995 128.925,54

(-) Créditos acima de 5.000 UFIR vencidos há

mais de dois anos em 31/12/1995 que atendam

ao limite da aliena b do §1º do art. 24 da IN nº 51/1995 53.799,50

Glosa a ser mantida 495.936,49

Como visto, a glosa no montante de R\$ 495.936,49 a título de despesas indevidamente levadas ao resultado pela empresa resulta na apuração de lucro real tributável remanescente no importe de R\$ 112.978,96. Nesta cifra já se encontra refletida a compensação do saldo de prejuízos fiscais de anos-calendário anteriores, até o limite de 30% do lucro real.

(grifos não pertencem ao original)

Quanto à compensação pleiteada em limite maior do que o legal permitido – 30% do lucro líquido:

Assim, por se tratar de limite legal expresso, a alegação da interessada quanto ao direito de compensação integral dos prejuízos formados até 31/12/1994 não pode frutificar na esfera administrativa.

Frise-se que a lei aplicável à compensação de prejuízos é aquela que impera no momento da compensação e não quando da acumulação dos resultados negativos. O entendimento é assente no Conselho de Contribuintes como dispõe a seguinte ementa:



"IRPJ – EX. 1990. COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL – O valor a ser compensado é determinado pela legislação vigente no exercício de sua apuração e as condições para uso da faculdade são as vigentes no momento da compensação do prejuízo. (Ac. 1º CC 102-432984/99)."

Sobre alegada nulidade do Auto de Infração, por ter havido redução no montante glosado:

Quanto à nulidade do auto de infração, vale dizer que, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a nulidade dos atos processuais somente se materializa nos casos de incompetência do agente ou de decisões proferidas com cerceamento do direito de defesa, situações não configuradas na peça atacada. Eventuais erros ou imprecisões que não essas referidas no citado art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, nos termos do art. 60 do mesmo diploma, deverão ser sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo e não importarão em nulidade. Nesse caso se incluem as divergências referidas pela impugnante, relacionadas mais propriamente ao procedimento fiscal de fixação do montante tributável passíveis, como se viu, de reforma administrativa sem que se considere nulo o auto de infração.

E, por fim, sobre compensação do imposto de renda retido pela fonte, assim se posicionou aquela turma julgadora:

Com relação ao IRRF no transcurso do ano-calendário, resta mencionar que, em conjunto com os recolhimentos efetuados por estimativa, compõe a determinação do imposto de renda em 31 de dezembro do ano-calendário, cujo eventual saldo negativo poderá ser objeto de compensação com o imposto a ser pago nos períodos de apuração seguintes (art. 37 da Lei nº 8.981, de 1995). Verifica-se, conforme fl. 29, que a impugnante na declaração original, informou saldo negativo de imposto de renda a pagar no montante de (R\$ 25.441,62), valor passível de compensação nos períodos de apuração posteriores, não comportando, portanto, a diminuição do crédito tributário no ano-calendário objeto da autuação.

Tempestivamente, a empresa interpôs o Recurso Voluntário de fls. 887 a 901, pelas seguintes razões:

I.a) compensação de prejuízo – a lei a ser aplicada é a vigente à época da formação do prejuízo fiscal, até 1994, portanto Lei nº 8.541/92, não podendo ser aplicada a Lei nº 9.065 editada durante o ano-calendário de 1995;

I.b) a limitação trazida no bojo da Lei nº 9.065/95 importa em aumento efetivo da tributação, não podendo ser aplicada no mesmo ano da sua instituição, conforme princípio da anterioridade – artigo 150, III, b, da Constituição Federal; cita dois julgados administrativos para corroborar seu entendimento;

I.c) a limitação de 30% é inconstitucional.

II) perdas no recebimento dos créditos – a diferença entre os créditos escriturados e seu efetivo recebimento representa perda efetiva da contribuinte, devendo ser totalmente deduzida do lucro, traduzindo-se em despesa operacional; daí ser inconstitucional a limitação trazida no artigo 24, da Instrução Normativa nº 51/95 – 25% do lucro real apurado, em relação aos créditos perdidos acima de 5.000 Ufir e vencidos há mais de dois anos; cita julgados administrativos que reconhecem a natureza de despesa operacional aos créditos não recebidos.

III.a) da retenção na fonte – os valores retidos pela fonte dentro do próprio período deveriam ter sido computados dentro do período da retenção, o que resultaria em não haver imposto a ser exigido no ajuste anual;

III.b) o fisco só poderia ter assim procedido se comprovasse que a retenção na fonte foi aproveitada no exercício futuro, o que a empresa não fez.

IV) da limitação dos 25% - o fato de a empresa haver extrapolado o limite dos 25%, no caso dos créditos baixados em valor superior a 5.000 Ufir, vencidos há mais de dois anos, importa em mero diferimento no pagamento de tributo, visto que, ao aproveitar todo o montante, deixa de deduzir a parcela que deveria ter sido diferida nos exercícios futuros; desta forma, não há prejuízo efetivo ao fisco.

V) erro de cálculo – o órgão colegiado *a quo* equivocou-se no referente aos cálculos quanto ao limite acima tratado: para fins da apuração do limite de dedutibilidade (aplicação do percentual – 25%) não poderia ter deduzido o valor da dedução relativa aos créditos baixados inferiores a 5.000 Ufir e teria que acrescentar o valor relativo a ‘outras adições’; tal cálculo importa em um montante de R\$ 95.302,48 passível de dedução.

VI) a multa de ofício aplicada é descabida e arbitrária, dado que só houve, no presente caso, mera postergação de tributo, consoante ora demonstrado, traduzindo-se, no presente caso, em confisco, matéria constitucionalmente vedada; fere também o princípio constitucional da proporcionalidade; a multa cabível seria a moratória, quando muito, referente à postergação de pagamento; cita doutrina e um acórdão administrativo nesse sentido.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES - Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo. Não conheço do Recurso de Ofício interposto em face da decisão exonerar o sujeito passivo de crédito tributário (tributo e multa) inferior ao limite de alçada previsto no artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas por meio da Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 03/2008.

I) Da compensação com o saldo de prejuízos fiscais acumulados

Assim dispõem as normas tributárias a respeito da matéria, vigente para o ano-calendário de 1995:

Lei nº 8.981/95

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e



exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

Lei nº 9.065/95

Art. 15º O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

O texto legal é claro e expresso. A partir do ano-calendário de 1995 já é válida a limitação legal, mormente conhecida como a trava de 30% para compensar o lucro do período com o prejuízo fiscal acumulado, não fazendo menção retroativa à data da formação do saldo de prejuízos a compensar.

E não foi reconhecida, pela Corte Suprema, qualquer inconstitucionalidade da norma tributária esculpida nos artigos 42 da Lei nº 8.981/95 e 15 da Lei nº 9.065/95, que impõem o limite de compensar o saldo do prejuízo acumulado em 30% do lucro líquido, já a partir do ano-calendário de 1995, sendo entendimento da recorrente que a aplicação da norma fere o princípio da anterioridade da norma tributária, interpretado de forma ampla, visto que o princípio constitucional estampado no artigo 150, inciso III, alínea 'b', refere-se especificamente contra a cobrança de tributo instituído ou majorado por lei, o que não é o caso.

Essa matéria, inclusive, já foi pacificada no entendimento do Conselho de Contribuintes, atual Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF e encontra-se sumulada:

Súmula 1º CC nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Os reiterados julgados administrativos firmaram jurisprudência administrativa no sentido de admitir a aplicação das normas tributárias que impõem a trava dos 30% sobre o lucro líquido do valor a ser compensado, demarcando que a partir do ano-calendário de 1995, a norma é válida e aplicável.

Ainda que não houvesse sido matéria sumulada, questões sobre a constitucionalidade das leis não podem ser abordadas na seara administrativa, sendo de competência do Poder Judiciário. Este assunto também já foi sumulado:

Súmula 1^o CC n^o 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que respeita aos acórdãos citados pela recorrente em seu Recurso, o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou em favor da inconstitucionalidade dos dispositivos em tela, não podendo a autoridade julgadora deixar de aplicar a norma vigente por julgados que não possuem o efeito *erga omnes*.

Afasto, portanto, a argumentação que, para o presente caso, a limitação de 30% do lucro líquido ajustado para a compensação do saldo de prejuízos fiscais não deva operar.

II) Das perdas nos recebimentos dos créditos e do limite de 25% sobre o lucro real

Considero infundada a pretensão da contribuinte em querer ver reconhecido o valor total das perdas efetivas a título de despesas operacionais, a despeito do teor expresso da legislação tributária vigente, que impõe o limite de 25%, como segue:

Lei n^o 8.981/95:

Art. 43. Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa:

§ 8^o O débito dos prejuízos a que se refere o parágrafo anterior poderá ser efetuado, independentemente de se terem esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de: (Redação dada pela Lei n^o 9.065, de 1995)

a) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a 5.000 UFIR, por devedor; (Incluído pela Lei n^o 9.065, de 1995)

b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite referido na alínea a, não podendo exceder a vinte e cinco por cento do lucro real, antes de computada essa dedução. (Incluído pela Lei n^o 9.065, de 1995)

[...]

Instrução Normativa n^o 51, de 1995:

"Art. 24. Os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão e o eventual excesso verificado será debitado a despesas operacionais.

§ 1^o O débito dos prejuízos às contas de provisão e despesas operacionais poderá ser efetuado, independentemente de terem-se esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de:

a) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a 5.000 UFIR por devedor;

b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite referido na alínea "a", não podendo exceder a 25% do lucro real, antes de computadas essas deduções.

§ 2º A parcela excedente poderá ser utilizada em anos-calendário subsequentes, observado o limite referido na alínea "b" do parágrafo anterior.

[..]

(grifos não pertencem ao original)

Destarte, a inconformidade da recorrente com o texto legal não pode ser acolhida na esfera administrativa, pois totalmente contrária à disposição legal expressa. Valem as mesmas considerações sobre a arguição de inconstitucionalidade das normas tributárias, anteriormente explicitadas.

E nada há que se oponha ao fato dessas perdas de créditos, não pagos, serem consideradas despesas operacionais, consoante reconhecem os julgados administrativos citados pela recorrente. Todavia, a natureza da despesa não tem o condão de afastar as condições e limites impostos pela lei para ser admitida como dedutível, para efeitos de apuração do imposto de renda e tributos federais.

Mantido, pois, o limite legal dos 25% do lucro real para aquelas baixas de créditos em valores superiores a 5.000 Ufr e vencidas a mais de dois anos.

III) Dos valores retidos pelas fontes pagadoras

Consta da DIRPJ/96, originalmente entregue, o valor de R\$ 25.441,62 a título de Imposto de Renda Retido pelas fontes pagadoras no ano-calendário de 1995, o que resultou em um saldo negativo de IRPJ de igual valor. A recorrente solicita que esse valor seja deduzido do valor lançado *ex officio*, por fazer jus a essa redução, nos moldes da legislação tributária.

Em princípio, parece válida a argumentação da contribuinte. Porém, no presente caso, tal pretensão não deve ser acolhida.

Isto porque a contribuinte quando poderia ter comprovado os valores informados na DIRPJ à fiscalização e evitado o embaraço ao procedimento fiscal se negando a exhibir livros e documentos aos quais estava inescusavelmente obrigada, impediu que o fiscal autuante fizesse os ajustes necessários, se cabíveis. E sequer exibiu o Diário / Razão para que o fiscal verificasse os impostos retidos na fonte e se foram ou não aproveitados nos anos posteriores.

E tampouco solicitou perícia, quando poderia, para que, em diligência se checasse se esse valor foi compensado em períodos futuros ou não, conforme alega. Mas, não traz aos autos qualquer comprovação de que não compensou o referido valor nos períodos posteriores, como é o usual e de orientação da norma tributária.

Assim, deixo de admitir a redução do valor consignado na DIRPJ/96, fls. 92, que compôs o saldo negativo do imposto de renda apurado pela contribuinte no período,

presumivelmente utilizado em períodos futuros, por não comprovação da interessada que alega o seu não aproveitamento, mas não comprova.

IV) Do erro de cálculo

Quanto ao erro de cálculo alegado, no que se refere à limitação de 25% em relação aos créditos baixados com valores superiores a 5.000 Ufir e vencidos a mais de dois anos, vejamos:

a) a turma julgadora *a quo* assim efetuou o cálculo:

Demonstrativo de Recomposição do Lucro Real

(Valores em Real)

Lucro Líquido do período-base (declarado) (290.309,86)

(+) Ajuste Constituição de Provisões 678.661,53

(-) Prejuízos no Recebimento de Créditos Admitidos

como despesas (créditos até 5.000 UFIR vencidos

há mais de um ano em 31/12/1995) 128.925,54

(R\$ 106.070,62 + R\$ 22.854,92)

Adições

Despesas Operacionais – Parcelas Não Dedutíveis 22.579,61

Excesso de Retiradas de Administradores 124.991,13

Exclusões

Tributos e Contribuições Pagos 191.799,33

Lucro Real 215.198,03

25% (Limite de dedutibilidade c/ perdas para créditos

acima de 5.000 UFIR vencidos há mais de dois

anos em 31/12/1995) 53.799,50

Lucro Real Ajustado 161.398,52

Compensação de Prejuízos (30% do Lucro Real) 48.419,55

Lucro Real Após Compensação 112.978,96

(grifos não pertencem ao original)

A norma tributária em questão determina que o cálculo seja efetuado da seguinte forma – Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, artigo 43:

§ 8º O débito dos prejuízos a que se refere o parágrafo anterior poderá ser efetuado, independentemente de se terem esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

[...]

b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite referido na alínea a, não podendo exceder a vinte e cinco por cento do lucro real, antes de computada essa dedução. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

A IN SRF nº 51/05, assim explicitou a norma, em seu artigo 24:

§ 1º O débito dos prejuízos às contas de provisão e despesas operacionais poderá ser efetuado, independentemente de terem-se esgotados os recursos para sua cobrança, após o decurso de:

a) um ano de seu vencimento, se em valor inferior a 5.000 UFIR por devedor;

b) dois anos de seu vencimento, se superior ao limite referido na alínea "a", não podendo exceder a 25% do lucro real, antes de computadas essas deduções.

A recorrente argumenta que o cálculo deveria ter sido feito antes de considerada a dedução do valor das perdas com créditos de valores inferiores a 5.000 Ufir, vencidos há mais de um ano, e que o valor de 'outras adições', da ordem de R\$ 37.086,85, não foi considerado no referido cálculo.

Em parte, assiste, de pronto, razão à recorrente.

Destaco que, de fato, o valor de 'outras adições', R\$ 37.086,85, assinalado na DIRPJ/96, fls. 91, não foi incluído no cálculo constante do Acórdão vergastado, quando deveria ter sido, por compor o Lucro Real.

No que concerne à outra questão, deparamo-nos com um problema de semântica. Não obstante, a Instrução Normativa acabou por incluir as duas deduções, quando a lei havia expressamente excluído só a própria dedução da alínea 'b' dos remissivos legais acima.

Desta forma, acolho a irresignação da contribuinte, o que força alterar os cálculos realizados no acórdão de primeira instância, da seguinte forma (destaquei as alterações)

Demonstrativo de Recomposição do Lucro Real

(Valores em Real)

Lucro Líquido do período-base (declarado) (290.309,86)

(+) Ajuste Constituição de Provisões 678.661,53

Adições



Despesas Operacionais – Parcelas Não Dedutíveis 22.579,61

Excesso de Retiradas de Administradores 124.991,13

Outras adições 37.086,85

Exclusões

Tributos e Contribuições Pagos 191.799,33

Lucro Real 381.209,93

25% (Limite de dedutibilidade c/ perdas para créditos

acima de 5.000 UFIR vencidos há mais de dois

anos em 31/12/1995) 95.302,48

(-) Prejuízos no Recebimento de Créditos Admitidos

como despesas (créditos até 5.000 UFIR vencidos

há mais de um ano em 31/12/1995) **128.925,54**

(R\$ 106.070,62 + R\$ 22.854,92)

Lucro Real Ajustado 156.981,91

Compensação de Prejuízos (30% do Lucro Real) 47.094,57

Lucro Real Após Compensação 109.887,34

Observe-se que no cálculo efetuado pela recorrente, às fls. 897, houve a omissão das 'outras adições', o que acarretou divergência no valor final apurado a título de Lucro Real após a Compensação.

V) Da multa de ofício consoante aplicada

Sobre a multa de ofício aplicada, no percentual de 75%, agravada para 112,50%, pelo fato incontroverso de que a contribuinte embarçou a fiscalização se recusando a exhibir livros e documentos contábeis e fiscais aos quais se obrigava a manter e exhibir à fiscalização, por lei, só tenho a esclarecer, mais uma vez, que está respaldada a sua cominação em norma tributária vigente, não declarada inconstitucional, nem por ter sido considerada de natureza confiscatória, ou por ferir o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade.

A multa de ofício regular está prevista na então vigente Lei nº 9.430/96, artigo 44, inciso I, e a agravante do não atendimento à fiscalização, naquilo a que se sujeita por lei, está no mesmo dispositivo legal, parágrafo 2º, a seguir transcritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo



de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

[...]

Não há pois nada de excessivo na sua aplicação que foi efetuada em estrita observância aos ditames legais, privilegiando o princípio da legalidade estrita, ao qual a atividade do lançamento tributário está plenamente vinculada, consoante disposto no artigo 142, § único, do Código Tributário Nacional – CTN.

CONCLUSÃO

Voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, devendo ser ajustada a base de cálculo para o IRPJ e CSLL consoante decidido no item IV deste voto.



ANA DE BARROS FERNANDES – Relatora