



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

Processo nº 13855.003430/2007-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-00.757 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente MINERVA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006

POSTERGAÇÃO DE TRIBUTOS. REQUISITOS - Só se considera postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

POSTERGAÇÃO DE TRIBUTOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. TRATAMENTO FISCAL - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo o ajuste e a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais.

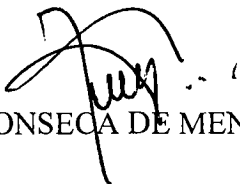
RECEITAS. REGIME DE RECONHECIMENTO - As receitas devem ser reconhecidas com base no regime de competência, salvo disposição legal permissiva em contrário.

RECEITAS. RECEITAS CORRESPONDENTES A CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO - As receitas correspondentes aos créditos objeto de pedido de ressarcimento ou compensação devem ser reconhecida conforme o regime de competência, nos termos da lei. O reconhecimento contábil dessas receitas pelo regime de competência acompanhado de exclusões, quando do pedido de ressarcimento ou compensação, e inclusão, quando do deferimento do pedido, não é admissível, pois implica na tributação dessas receitas pelo regime de caixa.

RECEITAS. RECEITAS CORRESPONDENTES A CRÉDITOS OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. AJUSTES - Cabe ao contribuinte efetuar os ajustes nas receitas decorrentes da diferença entre o montante pedido e o montante deferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, REJEITAR a conversão do julgamento em diligência, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior e, por unanimidade de votos, foi NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 31/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente), Nara Cristina Takeda Taga, e Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente impugnação.

Em 03/12/2007, é lavrado auto de infração de IRPJ e CSLL, (proc. fls. 5 a 24). Foram constatadas 2 infrações: 1ª) *redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício*; e 2ª) *compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista as reversões de prejuízo decorrentes de infrações constatadas em 2004, 2005 e 2006*.

Conforme o relatório da fiscalização (proc. fls. 25 a 29), o contribuinte declarou os anos de 2004 a 2006 pelo lucro real anual e fez balancetes de suspensão. Diz que foi constatado no Lalur, a partir de abril de 2004, a exclusão de montantes significativos com o título de "*Receita Créd. Decorr. Incentivo de Export. Objeto de Pedido de Ressarcimento*". Informa que o contribuinte disse que essa exclusão feita em abril era decorrente "*de Declaração de Crédito Presumido no valor de R\$ 6.721.152,56, solicitado no mês de abril de 2004, e que as demais exclusões referem-se a saldo credor de PIS e COFINS, sendo esses saldos credores solicitados trimestralmente em forma de Pedido de Ressarcimento e/ou Compensação*". Conforme a fiscalização, o contribuinte explica que "*quando os créditos são solicitados à Receita Federal, os mesmos estão registrados como Receitas na sua contabilidade, e que 'deve' excluir do Lucro Real e adicionar quando do pagamento ou quando da efetivação da compensação, segundo seu entendimento*".

O fiscal diz que o § 1º do art. 274 do RIR/1999 determina que o lucro líquido deve ser apurado com obediência ao disposto na Lei nº 6.404, de 1976, e que o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, determina a aplicação do regime de competência e não o regime de caixa. Esclarece que o contribuinte adotou para as receitas em questão o regime de caixa. Adiciona que não existe previsão na legislação para a exclusão feita pelo contribuinte. Explica como procedeu ao ajuste na base de cálculo:

Dessa forma, considerando que não há legislação prevendo as exclusões feitas pela contribuinte, a auditoria glosou os valores adicionados a partir de abril de 2004 até abril de 2005, sendo que a partir de maio de 2005 quando a contribuinte teve parte dos créditos reconhecidos e adicionados ao Lucro Real fizemos a glosa da diferença das exclusões e adições. Ou seja, as glosas foram feitas pelo valor líquido, proveniente do balanço entre as exclusões subtraídas das adições correspondentes. Nos meses em que as adições resultaram maiores que as exclusões, compensou-se nos meses subsequente até que o mês em que essa situação foi revertida.

A fiscalização explica que, após os ajuste que fez, o prejuízo fiscal que o contribuinte dispunha e compensava com seu resultado, foi revertido. Em razão disso, a compensação de R\$ 9.018.338,33 de prejuízos foi indevida e, por isso, lançada também.



Em 03/01/2008, o contribuinte apresentou sua impugnação (proc. fls. 742 a 757). Diz que o auto de infração é confuso e impede o direito de defesa. Informa que o Fisco ora fala em exclusão indevida e ora fala em desrespeito ao regime de competência. Diz que se a questão for de desrespeito ao regime de competência, caberia a figura da postergação do tributo, conforme Parecer Normativo Cosit nº 2 de 1996. Alega que no auto de infração da CSLL se fala em lucro real, mas que esta não é a base de cálculo da CSLL. Diz que erro semelhante ocorre ao se referir à base negativa como prejuízo fiscal.

Diz que não houve violação do regime de competência porque a empresa registrou na contabilidade as solicitações de ressarcimento/compensação. Adiciona que *“o simples fato de levar-se a efeito o protocolo de pedidos de ressarcimento junto à competente repartição administrativa não provoca nenhuma repercussão econômica capaz de ensejar a incidência de tributação”*. Explica que *“nada mais fez do que manter sua contabilidade e sua repercussão no pagamento de tributos segundo a real situação patrimonial e as determinações da técnica contábil”*. Argumenta que agiu de acordo com o art. 9º da Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade e que *“não pode pretender a fiscalização tributar valores quando não existe a menor certeza de sua liquidez, tanto com relação ao montante como em respeito ao período de recebimento”*.

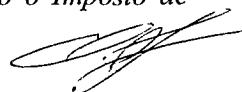
Apresenta tabela mostrando para cada processo de ressarcimento/compensação a data de protocolização, o valor pedido, o valor deferido e a data do pagamento, para demonstrar que não existe certeza e liquidez dos créditos (proc. fl. 750). Diz que *“não há qualquer correspondência entre os valores constantes do pedido inicial e os montantes ressarcidos sendo que as solicitações se arrastam por anos até o seu deferimento”*. Conclui que não cabe considerar como receita na data do pedido, pois estaria antecipando tributo sobre uma base fictícia. Afirma que é paradoxal o fiscal pretender tributar receitas que tinha conhecimento que foram objeto de glosa pela Receita Federal. Diz que os valores não ressarcidos não poderiam ser considerados receitas. Sustenta que só ocorre o fato gerador do imposto quando ocorre o deferimento do pedido.

O contribuinte também diz que *“o referido crédito concedido à agroindústria, previsto inicialmente nos §§ 5º, 6º, 11 e 12 do artigo 3º da Lei 10.833/2003, teve por parte da Secretaria da Receita Federal interpretação restritiva no sentido de que os dispositivos da Lei 10.833/2002 que permitem a compensação dos demais tributos e contribuições da SRF bem como o respectivo ressarcimento das parcelas que não puderem ser compensadas referem-se aos créditos apurados na forma do artigo 3º da Lei 10.833/2003 e não ao crédito presumido previsto no artigo 8º e 25 da Lei 10.925/2004”* e que *“tal posicionamento foi inclusive ratificado com a edição do Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005”*. Resume seu argumento nos seguintes termos:

Assim, a Secretaria da Receita Federal, dentro de uma interpretação restritiva não reconhece o direito da requerente a ressarcir-se dos créditos relativos ao artigo 8º da Lei 10.925/2004 e como a requerente tem uma situação de mais de 80% (oitenta por cento) de sua receita originada de exportação fica impossibilitada de compensar os créditos com suas operações no mercado interno.

Resultado: todos os pedidos de ressarcimento efetuados pela requerente, com objetivo de prever o instituto da prescrição, com base no supracitado crédito, ou seja, da Lei 10.925/2004 são sumariamente indeferidos pela autoridade tributária.

Todavia tal aspecto mais uma vez não foi considerado pelo ilustre autuante que pretende fazer incidir tanto o Imposto de



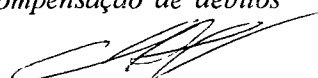
Renda Pessoa Jurídica como Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre parcelas que a própria Secretaria da Receita Federal reputa como indevidas e que a requerente não teria direito ao ressarcimento ou compensação.

Em 26/02/2008, a 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto decide que a impugnação é improcedente (proc fls. 809 a 813). Concorde que há equívocos terminológicos no auto, mas diz não haver cerceamento de defesa, pois o contribuinte demonstrou compreender bem o lançamento. Quanto a alegada confusão entre exclusão indevida e postergação de imposto, diz que:

Não há equívoco na menção a exclusões indevidas do lucro líquido para o cálculo do lucro real, em razão da inobservância do regime de competência. Esta inobservância, quando o contribuinte, para períodos de apuração posteriores, adiciona ao resultado os valores anteriormente excluídos, efetivamente resulta em postergação do recolhimento do tributo. Contudo, a inobservância do regime de competência traduz-se em exclusão indevida para o período de apuração no qual houve a exclusão. Há uma relação de causa e efeito entre desrespeito ao regime de competência e exclusão indevida do lucro líquido para a apuração do lucro real. Da eventual adição, em períodos de apuração posteriores, dos valores anteriormente excluídos, resulta a postergação do tributo. Nesta hipótese, deve ter a autoridade o cuidado de retificar a apuração do tributo no período de apuração posterior, para que não ocorra dupla exigência sobre os mesmos valores. Na hipótese dos autos, a autoridade autuante teve este cuidado. Com efeito, foram glosados os valores adicionados a partir de abril de 2004 até abril de 2005, sendo que a partir de maio de 2005, quando o contribuinte teve parte dos créditos reconhecidos e adicionados ao lucro real, foram glosadas apenas as diferenças das exclusões e adições.

Quanto a alegação do contribuinte de que o momento correto de reconhecimento da receita é no momento do deferimento do pedido, diz que é preciso determinar o regime de reconhecimento estabelecido na legislação. Destaca que o regime de competência não é uma criação da legislação fiscal, mas foi por ela encampado como método de excelência para apuração de base de cálculo. Esclarece que tal regime está previsto na legislação comercial e nos princípios contábeis, a exemplo dos arts. 177 e 187 da Lei nº 6.404, de 1976. Explica que o regime de caixa é admitido pela legislação fiscal em casos excepcionais. Adiciona que “*dentre as adições e exclusões ao lucro líquido, admitidas pela legislação fiscal para a apuração do lucro real, não foi contemplado o saldo credor de PIS e de COFINS cujo ressarcimento/compensação é pleiteado à Secretaria da Receita Federal*”. Conclui que a contabilização dessas receitas deve seguir o regime de competência. Portando, “*no tocante aos saldos de créditos de PIS e COFINS, o respectivo reconhecimento não depende do acolhimento de eventuais pedidos de ressarcimento/compensação formulados perante a Secretaria da Receita Federal*”. Dá o seguinte exemplo:

Assim, tomando como exemplo o caso do PIS, os créditos desta contribuição apurados na forma do art. 3º da Lei 10.637/2002, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos da própria contribuição, podem sê-lo na compensação de débitos



próprios de outros tributos, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes de exportação de mercadorias. Além disso, o eventual saldo credor não utilizado em compensação pode ser, ao final de cada trimestre, objeto de pedido de ressarcimento, conforme previsto no § 2º do art. 5º da Lei 10.637/2002. Tendo em vista estas regras, o saldo credor de PIS deve ser reconhecido no momento da apresentação da declaração de compensação ou no momento da apresentação do pedido de ressarcimento. É neste momento que se dá o auferimento das receitas, independentemente de sua realização e moeda.

Sustenta que “alegação de que a Administração pode, posteriormente, indeferir parte ou a totalidade da compensação/ressarcimento não infirma esta conclusão” e lembra que “há na prática comercial várias outras hipóteses em que os valores, após o respectivo reconhecimento contábil consoante o regime de competência, têm que ser revertidos”. Informa que “havendo indeferimento ou apenas reconhecimento parcial do crédito pleiteado pelo contribuinte, este pode reverter a receita anteriormente reconhecida consoante o regime de competência” e que o contribuinte não pode “pretender utilizar ao seu alvedrio o regime de caixa, já que não há previsão legal que admita tal orientação”. Ainda, argumenta que a apresentação de declaração de compensação extingue o débito compensado sob condição resolutória, desde o momento da apresentação, e por isso seria absurdo pretender reconhecer o crédito como receita apenas no momento da homologação.

Em 09/04/2008, o contribuinte é cientificado (proc. fl. 815). Em 08/05/2008, apresenta seu recurso voluntário, onde repete os argumentos da impugnação (proc. fls. 816 a 834). Adiciona que os equívocos terminológicos existentes nos autos de infração não implicam em cerceamento de defesa, mas determinam a improcedência do lançamento, por falta de base legal. Insiste que o fato da empresa ter contabilizado os valores afasta a hipótese de desrespeito ao regime de competência. Sustenta que o item 15 da NPC do Ibracon ratifica a forma como registrou os eventos.



Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro,

Antes de apresentar o voto cabe destacar que, lido o relatório, o patrono da empresa fez sustentação oral e destacou ter sido anexado ao processo petição e documentação.

Conforme a petição, só recentemente e após a entrega do recurso voluntário, o contribuinte teria obtido informação sobre os processos de ressarcimento/restituição. Afirma que alguns destes processos só se concluíram após a entrega do recurso, de sorte que só agora pode ter acesso ao que neles foi decidido. Diz que as informações sobre estes processos são relevantes para o julgamento da lide e devem ser consideradas. No mais, se manifesta sobre o mérito da lide com base nas informações mencionadas e pede que o processo seja convertido em diligência para que o agente fiscal se manifeste sobre cada um dos processos administrativos de ressarcimento/restituição, sob pena de nulidade.

Feito o esclarecimento, cabe registrar que a manifestação e documentação será considerada naquilo que trouxer aos autos elemento relevante e não disponível na data da defesa. Na sequência, cabe analisar as questões presentes na lide.

Inicialmente, cabe analisar o pedido de diligência, feito pelo contribuinte.

Para tanto, vale lembrar que, conforme relatório, a fiscalização fez o lançamento adicionando o total pedido, na data do pedido, e excluindo o total concedido, na data da concessão. Ou seja, não considerou relevante haver diferença entre o valor pleiteado e o valor deferido nos processos de ressarcimento/restituição. Apenas tratou de ajustar ao regime de competência as receitas correspondentes ao crédito pedido.

Portanto, é implícito no método adotado pela autoridade lançadora que os valores solicitados são consideradas receitas e que eventuais ajustes entre o pedido e o concedido deve ser feito pelo contribuinte. Mas, esta é uma questão de mérito. Assim, antes de uma análise de mérito, não há razão para atender ao pedido do contribuinte de conversão do julgamento em diligência, para análise dos processos de ressarcimento.

Quanto à alegação de falta de clareza conceitual da fiscalização, nota-se que o auto de infração do IRPJ é extremamente preciso ao descrever as infrações (fl. 6), e que o auto de infração da CSLL menciona “lucro real” e “prejuízo fiscal” (proc. fl. 16 e 17) ao invés das expressões corretas, lucro líquido e base negativa de CSLL. Mas a troca de termos no auto de infração da CSLL não prejudica o entendimento da autuação, que é clara. Ademais, o contribuinte apresenta defesa exatamente da acusação feita no auto, demonstrando ter completa compreensão da imputação que lhe foi feita.

Ainda quanto a alegação de confusão da acusação, o contribuinte se diz prejudicado porque o Fisco ora falaria em exclusão indevida e ora falaria em desrespeito ao regime de competência, mas que, se a questão fosse de desrespeito ao regime de competência, caberia a figura da postergação do tributo, e não a exclusão. Porém, esta alegação do contribuinte na verdade ataca o mérito do lançamento. De modo algum tal alegação demonstra

alguma confusão da fiscalização, que pudesse prejudicar sua defesa. Além do mais, o próprio contribuinte admite no seu recurso que a alegada imprecisão do Fisco não implicaria em cerceamento de defesa, mas em improcedência do lançamento.

De outra banda, a descrição dos fatos (proc. fls. 5 a 9) é clara. O fiscal informa que o contribuinte burlou o regime de reconhecimento de receitas por competência, por meio de exclusões indevidas, e descreve como devem ser ajustadas as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Enfim, no que tange a questão preliminar de eventual nulidade, por cerceamento de defesa, em razão de acusação ser confusa ou imprecisa, o contribuinte não tem razão. Os autos de infrações são claros e exatos, principalmente na descrição da infração e na descrição do método de apuração, de sorte que a pequena imprecisão terminológica referente a CSLL não tem qualquer relevância.

Quanto ao mérito, cabe iniciar pela alegação do contribuinte de que, *se a questão fosse de desrespeito ao regime de competência, caberia a figura da postergação do tributo, e não a exclusão*. De fato, embora este não seja o ponto central da defesa, ao afirmar que a fiscalização promoveu uma babel conceitual e terminológica, o contribuinte sustenta que (grifos para destacar):

*Se analisarmos as peças produzidas pela fiscalização, verificaremos que ora a fiscalização enumera exclusões indevidas do lucro líquido para cálculo do lucro real, ora registra **desrespeito a regime de competência**, o que seguramente trata-se de matérias diferentes uma vez que no segundo caso estamos falando da **figura de postergação do valor do imposto** aonde um tributo não pago em um período teria sido satisfeito em período(s) subsequente(s), aplicando-se assim, o disposto no parecer Normativo COSIT nº 02/96.*

Portanto, se vê que o contribuinte de fato questiona a forma de apuração do Fisco, argumentando que seria aplicável, não os ajustes feitos pela fiscalização, mas a apuração nos termos da “*postergação de impostos*”, disciplinada no art. 273 do RIR/1999.

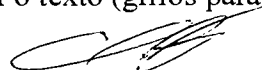
Porém, o contribuinte está equivocado também neste ponto.

É verdade que a fiscalização afirmou que ocorreu desrespeito ao regime de competência, em razão das exclusões indevidas. Mas isso de modo algum implica em erro na forma de apuração indicada na descrição dos fatos. Também, de modo algum o desrespeito ao regime de competência implica necessariamente na postergação de imposto.

Esse ponto precisa ser enfatizado.

A postergação de imposto é um dos possíveis efeitos do desrespeito ao regime de competência. Ocorrerá a postergação de imposto quando o contribuinte deixa de recolher imposto em um período, mas recolhe **espontaneamente** em período subsequente. Quando ocorre a postergação, deve ser lançada a diferença líquida de imposto e mais a multa de mora e juros em razão do período em que foi postergado o pagamento do tributo. Porém, se não ocorre o pagamento espontâneo e subsequente do tributo, não se pode falar em postergação. Nesse caso, deve ser exigida a totalidade do tributo não recolhido, com multa de ofício e juros.

Esses aspectos estão didaticamente explicados no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, citado pelo próprio contribuinte. Vale transcrever o texto (grifos para destacar):



5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida à conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

art 6º (...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

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

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

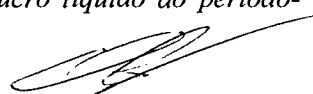
b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

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

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao Fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesas deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.



5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real, não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

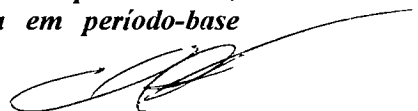
e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.



6.2 - *O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.*

6.3 - *A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha a ser efetuado posteriormente pelo contribuinte, não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.*

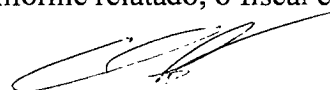
7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 53, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

No caso em concreto, como se percebe nos autos, não ocorreu pagamento espontâneo subsequente.

Isso porque o valor que foi excluído em 2004 e adicionado em 2005, pelo contribuinte, foi menor do que o valor excluído em 2005 e adicionado em 2006, pelo contribuinte. Assim, em 2005 não houve qualquer pagamento de tributo, referente a receita que deveria ter sido considerada em 2004, em razão da infração se repetir em montante mais expressivo. Do mesmo modo, o valor excluído em 2005 e adicionado em 2006 foi menor do que o valor excluído em 2006. Já quanto ao ano de 2007, como o lançamento ocorreu em 03/12/2007, o resultado ainda não havia sido apurado. Importante destacar que o contribuinte não traz nenhum argumento na sua impugnação e no seu recurso voluntário que suscite dúvida sobre haver postergação de tributo em 2007.

Dessarte, em razão da infração repetir-se de 2004 a 2006 em montantes cada vez maiores, e do auto ser lavrado em 03/12/2007, não ocorreu pagamento de tributo referente às receitas postergadas durante o período fiscalizado e nem referente ao período de apuração seguinte, que não havia terminado.

Esses fatos, apesar de não estarem explicitados e explicados no auto de infração, se revelam pelo método aplicado pelo fiscal. Conforme relatado, o fiscal explica que:



Dessa forma, considerando que não há legislação prevendo as exclusões feitas pela contribuinte, a auditoria glosou os valores adicionados a partir de abril de 2004 até abril de 2005, sendo que a partir de maio de 2005 quando a contribuinte teve parte dos créditos reconhecidos e adicionados ao Lucro Real fizemos a glosa da diferença das exclusões e adições. Ou seja, as glosas foram feitas pelo valor líquido, proveniente do balanço entre as exclusões subtraídas das adições correspondentes. Nos meses em que as adições resultaram maiores que as exclusões, compensou-se nos meses subseqüente até que o mês em que essa situação foi revertida.

Assim, como a apuração consistiu na glosa do valor líquido (diferença entre as exclusões e adições), e como em todo os anos fiscalizados (2004, 2005, e 2006) foram feitas glosas, se conclui que a infração ocorreu em todo o período e com valores crescente. Deste modo, em nenhum momento foi feito algum pagamento de tributo referente às receitas postergadas. Portanto, não cabe falar em postergação de tributo, pois não houve o pagamento posterior e espontâneo, mas sim na falta de pagamento de tributo.

Mas, além desta questão de mérito, que o contribuinte menciona superficialmente, existe uma questão central na lide.

Nos termos em que a defesa é apresentada (impugnação e recurso voluntário), a questão central consiste em saber se o contribuinte poderia ou não fazer as exclusões que fez, sem violar o regime de competência.

A fiscalização entende que o contribuinte não poderia excluir as receitas do período em que elas foram contabilizadas, para adicioná-las apenas no período em que ocorreu a aprovação do pedido de ressarcimento/compensação. Já o contribuinte sustenta que só *auferir* renda no momento em que o pedido é deferido. Por isso, diz que o fato de excluir as receitas na data do protocolo, para incluí-las na data do deferimento do pedido, não viola o regime de competência. O contribuinte argumenta que, enquanto não ocorre a aprovação da Receita Federal, não existe certeza e liquidez dos valores, de sorte que só no deferimento é que se pode considerar que auferiu receita. Adiciona que, como os valores não ressarcidos não podem ser considerados receitas, só se pode considerar que auferiu receita no momento do deferimento e no montante deferido.

Novamente o contribuinte não tem razão.

O pedido de ressarcimento/compensação é feito pelo contribuinte com base na sua contabilidade. Conforme ocorrem os eventos que dão margem aos créditos, o contribuinte registra em sua contabilidade, por meio de lançamento a débito, em conta de ativo, o direito ao crédito que irá solicitar em pedido de ressarcimento ou em declaração de compensação. Mas, também registra a contrapartida deste lançamento que é um lançamento a crédito, em conta de receita. Assim, as receitas objeto da presente autuação correspondem às contrapartidas dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento/compensação. São as duas faces da mesma moeda. O momento e montante em que se considera existente o direito ao ressarcimento é o mesmo momento e montante em que se considera auferidas as receitas.

Dito de outro modo, é o contribuinte quem é responsável por quantificar o seu pedido de ressarcimento, e deve registrar os créditos correspondente a este pedido conforme entenda que tem direito a eles. Obviamente, ao mesmo tempo que registra seu direito, deve registrar a contrapartida, que são as receitas, e deve reconhecê-las. Portanto, o



montante de crédito é igual ao montante de receitas e são reconhecidos na contabilidade no mesmo momento.

Vale lembrar que o presente tipo de receita (correspondente aos créditos frente ao Fisco) é semelhante às receitas de venda ou prestação de serviço do contribuinte. Ambas decorrem do nascimento e do reconhecimento de direitos face a terceiros (ou Fisco, ou clientes) e ambas devem ser registradas pelo contribuinte, por sua conta e risco. A circunstância do contribuinte poder cometer algum erro quanto aos seus créditos fiscais e quanto às receitas correspondentes, tal como ocorre com os créditos frente a clientes e receitas de venda, não afeta nem a existência dessas receitas e nem o momento em que tais receitas devem ser reconhecidas. Além disso, se é o contribuinte quem deve quantificar seus créditos e suas receitas correspondente, ele não esperar que suas receitas só sejam consideradas existentes após exame do Fisco e nem pode responsabilizar o Fisco por eventuais erros que cometa nas suas apurações.

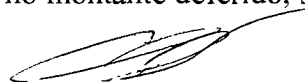
O fato da Receita poder examinar o pedido de ressarcimento do contribuinte e poder discordar do montante a ser ressarcido ou restituído, também não tem qualquer influência sobre o momento em que as receitas devem ser reconhecidas como tal e nem sobre o montante que o contribuinte deve reconhecer como receita ao fazer seu pedido de ressarcimento ou restituição.

Caso seja descoberto, em algum momento futuro, que existiu algum erro quanto a receitas registradas na contabilidade, tanto em razão da análise do crédito pleiteado pelo contribuinte, quanto por qualquer outra razão, o contribuinte poderá fazer os ajustes necessários para corrigir o erro. Tais ajustes podem ser feitos pelo contribuinte da mesma forma que faria ajustes se acaso verificasse que havia registrado receitas de venda além das ocorridas. Mas, de modo algum a possibilidade de correção futura dos registros das receitas correspondentes aos créditos implica em alteração do momento em que as receitas devem ser reconhecidas como tal e nem dos montantes que devem ser reconhecidos neste momento.

Vale destacar que no caso em concreto, os argumentos do contribuinte em referência a diferença entre o valor pedido e o concedido se voltam, não para solicitar algum ajuste na apuração feita pela fiscalização, mas para alegar ou que o fato gerador só ocorreria no deferimento. No entanto, admitindo-se por hipótese que fosse este o pleito do contribuinte e que estivesse devidamente demonstrado, não se poderia atendê-lo por diversas razões: 1) o Fisco não é obrigado a refazer a contabilidade do contribuinte em questões conexas ao lançamento de ofício, pois isso é direito e ônus do contribuinte, que deve exercê-lo como entenda conveniente; 2) na data do lançamento, não era possível conhecer para todos os processos de ressarcimento aquilo que foi ou não concedido administrativamente; 3) mesmo que se soubesse todos os resultados dos processos administrativos de ressarcimento, não é possível saber quais seriam questionados na justiça, quais teriam sucesso na via judicial, e em que montantes.

Enfim, eventuais ajustes em razão de diferenças entre o valor pedido e o concedido só pode ser feito pelo contribuinte. Por isso, mesmo admitido por hipótese que fosse este o pleito do contribuinte, tal pleito não poderia ser atendido por ser improcedente e seria desnecessário converter o processo em diligência, para examinar os processos administrativos.

Retornando ao que foi de fato pedido pelo contribuinte no seu recurso, cabe concluir que não há sentido na pretensão de excluir do seu resultado contábil as receitas, para só incluí-las quando houver o deferimento do pedido e no montante deferido, sob o argumento



que só auferiria as receitas quando o pedido fosse deferido e no montante deferido. Assim, estão corretos os ajustes feitos pela fiscalização na apuração de resultados do contribuinte.

Também, cabe registrar que a alegação do contribuinte de não ter violado o regime de competência, porque fez o lançamento contábil ao tempo certo (embora tenha excluído os valores da base tributável), não tem qualquer sentido. Isso porque não basta fazer os registros corretos na contabilidade. É preciso levar de modo correto tais registro para a base tributável. Quando o contribuinte efetuou exclusões do lucro líquido contábil, ele acabou por alterar o regime de reconhecimento da receita, que deixou de ser por competência e passou a ser por caixa. Mas, como afirmado na autuação e pela turma julgadora, não existe a possibilidade legal de admitir o regime de caixa para tal receita, e muito menos de admitir as exclusões feitas pelo contribuinte.

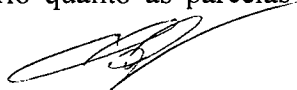
Por fim, cabe verificar se na sustentação oral ou na petição/documentação juntada após o recurso voluntário, é apresentado algum argumento ou elemento que possa ser considerado no julgamento da lide.

Na sustentação oral, o contribuinte enfatiza que não pode ser considerada como receita valores que a própria Administração não reconhece que deva ressarcir, restituir ou compensar. Na petição o contribuinte apresenta uma tabela referente aos processos de ressarcimento (indicando, por processo, a data do protocolo, o valor pedido, a data do pagamento e o valor diferido), pede diligência para exame dos processos administrativos, e argumenta que, como parte dos pedidos foi glosada pela Receita Federal, não é possível que o Fiscal exigisse essas parcelas como receita.

Antes de entrar no mérito dos argumentos apresentados, vale notar que a tabela apresentada é idêntica a apresentada na impugnação (proc. fl. 750), salvo por conter informações para alguns processos que não existiam na primeira tabela. Destaque-se que todos os pedidos de ressarcimento são atendidos em parte, uns com uma redução maior e outros com uma redução menor. Ainda, consta da última tabela que o montante total pedido foi de R\$ 112.127.930,14 e o montante total pago pela Administração foi de R\$ 66.518.331,69. Assim, os fatos continuam exatamente os mesmos, não trazendo a petição qualquer novidade sobre os fatos.

A única novidade é que o contribuinte passa a focar agora nas diferenças entre valor do pedido de ressarcimento e o valor deferido pelo Fisco. Insiste que como a própria Administração não reconhece parte do pedido, não poderia o Fiscal ter considerado a totalidade do pedido como receita. Dessarte, embora não seja este o pedido feito na petição, ou ao menos não é feito com clareza, pode-se entender que esta veicule pedido de procedência parcial, para que seja excluído do lançamento as receitas correspondentes à parcela dos pedidos de ressarcimento não atendidas.

Porém, como se disse acima, é impossível que a fiscalização, na data da autuação (e mesmo agora), fizesse os ajustes para que apenas as receitas que viessem a ser ratificadas fossem exigidas. Isso porque tais ajustes decorrem de juízo de conveniência e oportunidade do contribuinte e não se pode pretender que a Administração substitua o contribuinte em tal matéria. Ademais, nem todos os processos administrativos estavam concluídos na data do lançamento, de modo que não se poderia exigir que a fiscalização ficasse condicionada a espera da decisão sobre estes processos para poder fazer o lançamento. Inclusive, mesmo que os processos de ressarcimento estivessem com decisão definitiva, o contribuinte ainda poderia (e ainda pode) recorrer ao judiciário quanto às parcelas que não foram concedidas.



Assim, resta claro que só o contribuinte é quem pode definir qual é o montante dos ajustes, pois só ele é que pode concordar com as glosas dos pedidos. Como só ele pode fazer os ajustes, não há como imputar este ônus ao Fisco e nem condicionar o lançamento a tais ajustes.

Por último, a questão da glosa de prejuízo é decorrente dos ajustes acima mencionados e não foi questionada especificamente pelo contribuinte.

Por tais razões, voto por não converter o julgamento em diligência e por negar provimento ao recurso voluntário.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro: BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Com a devida vênia, ousou divergir em parte do posicionamento exarado no brilhante voto, de lavra do ilustríssimo Conselheiro Relator deste colegiado, pelos motivos que passo a expor.

A consideração dos “pagamentos sem causa”, consoante ditamos alhures, deu causa tanto a glosas de despesas deduzidas, quanto à impingência do versado imposto retido. Essa concomitância, contudo, causou-nos espécie desde sempre, eis que ambos os lançamentos tocavam a uma só situação fática.

Como bem se conhece, o cenário global da tributação da renda, em nosso ordenamento jurídico, pauta-se, desde a edição da Lei nº 9.249/95, em critério legislativo alternativo, que busca privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios, por exemplo). Aplicado ao caso, esse raciocínio nos faz conceber a impossibilidade do lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonegado.

Nem se fale que uma tributação (IRPJ) pertine a pessoa jurídica e a outra (IRRF do art. 674) à pessoa física do beneficiário do rendimento, já que do ponto de vista prático ambas recaem sobre a fonte pagadora. Da mesma forma também não se trata de substituição tributária, vez que seu valor não repercute para o beneficiário do rendimento, seja ela identificado ou não, devido ao seu caráter de exclusividade para a fonte pagadora.

Valhamo-nos, para nos fazermos mais claros, das percuientes lições ministradas pelo conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, relator de Recurso Especial fazendário dirimido pelo Acórdão nº 9202-00.686/10:

“Quanto à proposta levantada pela Conselheira Suzi Hoffmann e acolhida pelo Colegiado de que no caso concreto sequer há necessidade de ingressar nas questões relacionadas à existência ou não do empréstimo, posto que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real sem desfazer minha conclusão acerca da matéria, passo ao exame da questão posta.

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em

relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;*
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;*
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no "SIMPLES".*

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal 'despesa' com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por 'notas frias', que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos que as empresas valem-se de 'notas frias' para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.

(...)

‘Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real.

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.’

ISSO POSTO, voto rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.”

Neste termos, julgo pela exoneração dos lançamentos de IRRF com base fundamento de pagamento sem causa.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR - Conselheiro.

