



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

Processo nº 13884.002228/2003-39
Recurso nº 168.221 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.304 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria DCOMP – PGIM – IRPJ
Recorrente EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.
Recorrida 2ª Turma da DRJ/Campinas - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

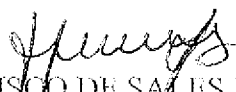
DIREITO JUNTO À FAZENDA PÚBLICA. ÔNUS DA PROVA. PETICIONÁRIA. Compete à requerente comprovar a consistência do crédito alegado junto à Fazenda Pública, para que a autoridade competente possa aferir a liquidez e certeza do indébito pleiteado.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. ALEGAÇÃO DE ESTORNO. AUSÊNCIA DE PROVA. O estorno de despesas indevidamente contabilizadas em períodos anteriores se faz em contrapartida a conta patrimonial de ajustes de exercícios anteriores. O lançamento em contrapartida a resultado do próprio exercício consiste em reversão de provisão, e não estorno. **ALEGAÇÃO DE POSTERGAÇÃO. DESCABIMENTO.** O direito creditório, para ser reconhecido, deve ser líquido e certo na data de sua apuração. A ocorrência de postergação, caracterizada pelo pagamento a destempo do tributo entre o período de apuração e o momento do lançamento, somente afeta exigência de crédito tributário, e não autoriza o reconhecimento de direito creditório em momento anterior ao recolhimento do tributo.

RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO. Deve ser retificado o acórdão recorrido ante as evidências de que a contribuinte comprovou todas as retenções pontualmente questionadas pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório de R\$ 399.025,01 e determinar sua imputação aos débitos compensados pela contribuinte, homologando-as até o limite do valor reconhecido, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELÍ PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM: 01/06/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Ponte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa e Shelley Henrique Dalcamin. Ausente o conselheiro José Ricardo da Silva.

Relatório

EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A., já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP, que por maioria de votos, HOMOLOGOU PARCIALMENTE as compensações promovidas pela interessada, tendo por referência crédito apurado em pagamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ efetuado em 31/01/2003, relativo à apuração do 4º trimestre/2002.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata-se da declaração de compensação, protocolizada em 14/05/2003 (e alterada pela correspondência datada de 21/07/2004 - fls. 16/17) e do PER/DCOMP nº 32286.26012 291004 1.3.04-4801, transmitido em 29/10/2004 (atuado no processo nº 13884 003854/2005-12 em apenso), na qual a contribuinte procedeu à compensação do crédito de IRPJ - Lucro Real, apurado no 4º trimestre de 2002, no valor originário de R\$11.084.341,04, com os seguintes débitos:

- 1. IRPJ - Lucro Real do 1º trimestre de 2003 no valor de R\$9.752.515,76,*
- 2. IRPJ - Lucro Real do 3º trimestre de 2004, no valor de R\$2.314.570,81.*

Em 13/03/2007, com fundamento no Parecer da Seção de Orientação e Análise Tributária - Saort nº 182, de 2007 (fls. 75/77), a DRF São José dos Campos/SP não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações, tendo em conta que a contribuinte não teria esclarecido as razões das retificações efetuadas na base de cálculo e no IRPJ devido do 4º trimestre de 2002, capazes de fundamentar o pagamento indevido do imposto.

Todavia, antes de cientificada da decisão, em 12/04/2007, a contribuinte teria protocolizado os documentos de fls. 81/330. Em consequência, a contribuinte foi intimada, em 07/07/2007 (doc. de fls. 343/344), a complementar a documentação já apresentada nos seguintes termos:

"1) Justificativa, e respectiva base legal, para a não inclusão do valor da provisão para contingência IRPJ, de R\$11.115.000,00, informada na conta 33220116 do balancete levantado em 31 de dezembro de 2002, nas adições ao Lucro Real;

1.1) Informar em qual exercício o valor acima foi adicionado ao Lucro Real, se for o caso;

2) Justificativa, e respectiva base legal, para a não inclusão do valor da provisão para pagamento com publicação do Balanço de R\$1.150.000,00, informada em resposta à intimação Saort nº 13884.222/2007;

2.1) Informar em qual exercício o valor acima foi adicionado ao Lucro Real, se for o caso"

Em resposta às fls. 245/346, a empresa afirma que o valor de R\$11.115.000,00 teria sido regularmente adicionado ao Lucro Real, estando contido nas adições denominadas "Provisões não Dedutíveis" constante na Demonstração do Lucro Real no valor total de R\$843.463.900,46. Para corroborar o alegado a empresa oferece detalhamento analítico da Parte A do Latur e cópia da Parte B do Latur relativo a dezembro de 2002, em cuja conta 023001 - Provisões não Dedutíveis, folha 10, ficaria comprovada a adição do valor de R\$11.115.000,00.

Em relação ao valor de R\$1.150.000,00, relativo à provisão para pagamento de publicação de balanço, foi esclarecido que em dezembro de 2002 foi efetuado o seguinte lançamento: a débito da conta 431141511 -- Provisão Anúncios e Publicações (resultado) e a crédito da conta 21110100 -- Fornecedores (passivo) no valor de R\$1.150.000,00. O valor não foi adicionado no Lahur porque o lançamento contábil foi efetuado indevidamente. Em abril de 2003, conforme lançamento nº 70003361 em anexo, o lançamento indevido foi estornado com a apropriação de receita no 2º trimestre de 2003, mediante o seguinte lançamento: a débito da conta 21110100 - Fornecedores (passivo) e a crédito da conta 431141511 -- Provisão Anúncios e Publicações (resultado) no valor de R\$1.150.000,00.

Foram carreados aos autos os documentos de fls. 347/383.

Em 20/07/2007, a contribuinte foi intimada (doc. de fls. 384/385) a apresentar os informes de rendimentos e retenções, fornecidos pelas fontes pagadoras, relativamente ao IRRF de R\$20.251.739,91, informado na DIPJ 2003 (ano-calendário 2002), na Ficha 12 A – Linha 13.

Em atendimento à intimação foram apresentados os documentos de fls. 388/437.

Analisando a documentação apresentada, a Seção de Orientação e Análise Tributária -- Saort da DRF São José dos Campos/SP elaborou o Parecer nº 662 de 2007 de fls. 468/475, que foi aprovado pela DRF São José dos Campos/SP, para reconhecer o direito creditório, no valor de R\$7.695.315,84, e homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Na fundamentação da decisão, constou que:

1. do valor de R\$150.692,95, relativo à soma das parcelas não dedutíveis dos custos (Ficha 4, Linha 42), apenas R\$19.387,89 teriam sido adicionados na demonstração do lucro real (Ficha 9A - Linha 02), o que teria reduzido indevidamente o resultado do período em R\$131.305,06;
2. no que diz respeito à contabilização de despesa na conta Anúncios e Publicações no valor de R\$1.150.000,00 a título de provisão para pagamento de publicação do balanço, afirmou a DRF tratar-se de despesa indedutível que deveria ter sido estornada ou adicionada na apuração do lucro real. Segundo a autoridade local, "a confirmação de quitação posterior (adição ao resultado do 2º trimestre de 2003), somente seria possível mediante auditoria, e ainda assim, se confirmada, haveria a necessidade de lançamento dos acréscimos legais cabíveis em função da postergação indevida de imposto". Aduz ainda que a glosa no 1º trimestre de 2002 impõe-se porque "mesmo considerando que este valor tenha sido acrescentado ao Lucro Real de período posterior, estar-se-ia admitindo um crédito ilíquido, visto que depende do cálculo dos acréscimos legais do seu IRPJ correspondente";
3. do total de R\$20.251.739,91 deduzidos como IRRF, apenas R\$16.784.015,00 teriam sido confirmados pelas DIRF. Não teriam sido aceitos, visto não serem originais, os informes de rendimentos da FIEB, do Santander, do Citibank e do BB Aplic Corp de fls. 388, 417, 435 e 436/437.

Foi então elaborada a seguinte planilha demonstrativa do valor do indébito tributário:

	DIPJ	Glosas	DRF
		131.305,06	
Lucro Real	782.583.547,92	1.150.000,00	783.864.852,98
IRPJ	117.387.532,19		117.579.727,95
Adicional	78.252.354,79		78.380.485,30
IRPJ devido	195.639.886,98		195.960.213,25
Incentivos	(6.955.704,78)		(6.955.704,78)
Comp. IR pg Exterior	(4.958.065,27)		(4.958.065,27)
IRRF	(21.289.084,68)		(18.220.385,74)

 4

IR a pagar	162.437.032,25	165.826.057,46
Crédito Pleiteado		11.084.341,04
Diferença a ser subtraída		3.389.025,20
Valor do Crédito reconhecido		7.695.315,84

Cientificada da decisão em 14/11/2007 (cf. Aviso de Recebimento - AR de fls. 497), a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (cf. Instrumento de Mandato e de Substabelecimento de fls. 514/516), protocolizou a manifestação de inconformidade, de fls. 500/512, em 14/12/2007, aduzindo em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Afirma a suspensão da exigibilidade dos débitos compensados, até ulterior decisão definitiva a ser proferida no âmbito administrativo.

Diz que o crédito de IRPJ no valor originário de R\$11.084.341,04, seria oriundo de retificação de DCTF do 4º trimestre de 2002. Além de contestar as razões do não reconhecimento integral do valor do crédito, ainda questiona a cobrança dos valores cuja compensação não teria sido homologada. Em suas palavras:

“(...) o montante relativo à diferença entre o crédito pleiteado na PER/DCOMP nº 32286.261004.1.3 04-4801, o apurado na DIPJ 2003 e o total homologado (R\$7.695.315,84), não confere com o que restou consignado na guia Darf que acompanhou o termo de intimação Seort nº 13884.529/2007, cujo valor principal é de R\$4.017.016,77”.

Invoca o erro material na decisão, dizendo que a diferença entre o crédito pleiteado na PER/DCOMP de R\$11.084.341,04 e o total homologado de R\$7.695.315,84 equivaleria a R\$3.389.025,20 que acrescidos dos valores apontados nos itens 6 e 7 (R\$320.326,30), totalizaria R\$3.709.351,50 e não o valor consignado no Darf de R\$4.017.016,77. Diz não ser possível depreender qual seria o fundamento para a diferença entre o valor do débito, objeto de cobrança, de R\$4.017.016,77, e o valor pretendido pela empresa. Conclui pela ocorrência de cerceamento ao direito de defesa.

No mérito, reconhece não ter adicionado ao Lucro Real a provisão para pagamento de publicação do seu balanço no valor de R\$1.150.000,00. Todavia, tal erro teria sido corrigido, mediante a reversão da provisão, e o valor oferecido à tributação no 2º trimestre de 2003. Contesta a argumentação da decisão recorrida que, apesar de reconhecer a possibilidade de ter havido o reconhecimento, como receita, do valor glosado e seu oferecimento à tributação em período posterior, condiciona a aceitação de tal fato à necessidade de auditoria e de elaboração de cálculo dos acréscimos legais pertinentes. Reproduz os termos da decisão.

“(...) a confirmação da ‘quitação’ posterior (adição ao resultado do 2º trimestre de 2003), somente seria possível mediante auditoria, e ainda assim, se confirmada haveria a necessidade de lançamento dos acréscimos legais cabíveis em função da postergação indevida do imposto (...)”

entende-se que o IRPJ do período deve ser re-calculado, acrescentando-se ao Lucro Real o valor de R\$1.150.000,00, referente à provisão para pagamento de publicação do Balanço (não dedutível); caso contrário, mesmo considerando que este valor tenha sido acrescentado ao Lucro Real de período posterior, estar-se-ia admitindo um crédito ilícito, visto que depende do cálculo dos acréscimos legais sobre o IRPJ correspondente”

Invoca a falta de questionamento da legalidade da dedução das despesas com a publicação de balanços, por consistir numa despesa operacional, conforme previsto do Regulamento do Imposto de Renda - RIR

Reputa omissão do órgão local na busca da verdade material e na verificação exaustiva da efetiva ocorrência do fato gerador do IRPJ. Não teria sido verificada, nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, a existência de pagamento de IRPJ sobre o valor da reversão da provisão no 2º trimestre de 2003.

No intuito de corroborar a inclusão do montante de R\$1.150.000,00, no Lucro Real do 2º trimestre de 2003, foi acostado aos autos demonstrativo de reversão do valor provisionado (Doc. 2).

Ainda que entendesse ter havido postergação de pagamento de imposto, em razão do atraso na adição da despesa não dedutível na apuração do Lucro Real, não caberia o lançamento do principal, mas tão somente dos acréscimos legais. Transcreve jurisprudência administrativa e decisão de consulta da SRRF da 8ª Região Fiscal. E conclui que comprovado, ainda que intempestivamente, o oferecimento à tributação da despesa indedutível, não mereceria prosperar a retificação da base de cálculo do IRPJ e do imposto devido, devendo remanescer tão somente a exigência de acréscimos legais, impondo-se a homologação das compensações.

Quanto aos valores glosados de IRRF, do valor de R\$20.251.739,91 informado na DIPJ, a DRE somente teria acatado R\$16.784.018,00, porque confirmados em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf. Não teriam sido aceitos, por não serem originais, os informes de rendimentos emitidos pelas seguintes fontes pagadoras: ELEB – Embraer Liebherr Equipamentos do Brasil S.A. (fls. 388), Banco Santander (fls. 417), Banco Citibank S.A. (fls. 435), BB-Aplic Corp (fls. 436/437).

Para garantir a dedutibilidade de tais retenções a empresa teria apresentado em relação ao Santander e ao Citibank declaração original da instituição financeira detalhando os recolhimentos efetuados, DIRF retificadora e comprovante de entrega (Doc. 3 e 4). Com relação aos rendimentos e retenções da ELEB – Embraer Liebherr Equipamentos do Brasil S.A. foi apresentado o Doc. 5.

No que diz respeito às retenções efetuadas pelo BB-Aplic Corp apesar do registro contido na decisão recorrida, tais valores não foram objeto de glosa, motivo pelo qual a Defendente não contesta tais suposições.

Invoca o reconhecimento das retenções no valor de R\$3.068.698,94, conforme síntese de fls. 465 dos autos.

Contesta também a glosa dos custos indedutíveis, no valor de R\$131.305,06, por ter sido devidamente adicionado ao Lucro Real. Novamente afirma omissão do órgão local na busca pela verdade material em desrespeito ao art. 142 do CTN.

Requer o reconhecimento do direito creditório em litígio e a homologação das compensações.

Subsidiariamente, requer a realização de diligência para os esclarecimentos necessários quanto à glosa da despesa com publicação do balanço e do IRRF.

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

- A prova diligencial é prescindível para a solução do litígio.
- Não há erro material na determinação do valor total da compensação não homologada, na medida em que a valoração do pagamento indevido se faz em 31/01/2003 e dos débitos não homologados em suas respectivas datas de vencimento (30/04/2003 e 29/10/2004). Se deflacionados à data do pagamento indevido, os débitos se mostrariam compatíveis com o direito creditório em litígio.



- A glosa de R\$ 131.305,06 não procede, em face do equívoco na comparação procedida pela autoridade fiscal, que tomou por referência valores de outro período de apuração.
- A despesa de R\$ 1.150.000,00 corresponde a provisão indedutível, porque não autorizada em lei, consignando não se tratar *de despesa incorrida indevidamente classificada como provisão*, posto que *não havia ainda a obrigação vencida, identificada e quantificada, mas apenas uma perspectiva de realização da despesa no próximo exercício*.
- A alegação de postergação do pagamento, em razão da posterior adição daquele valor ao lucro real, não está provada, pois *o documento de natureza não identificada, juntado às fls. 520, apenas registra um lançamento, também de natureza não identificada, em 30/04/2003, no valor de R\$ 1.150.000,00*.
- Admitiu a comprovação das retenções de R\$ 125.684,64 (ELPB-Embraer Liebherr Equipamentos do Brasil S A), R\$ 544.883,04 (Banco Santander Banespa S A); e R\$ 2.398.132,22 (Banco Citibank S A).
- Rejeitou os comprovantes de rendimentos e retenções relativos a outros trimestres do ano-calendário 2002, bem como o *extrato de operações denominadas BB Aplic Corp Swap, subscrito pelos gerentes das agências bancárias*, o qual sequer identifica regularmente a fonte pagadora dos rendimentos e responsável pelas retenções.
- Totalizou em R\$ 19.852.714,90 as retenções dedutíveis na apuração do IRPJ a pagar e assim retificou a apuração do imposto devido e do indébito tributário:

	DIPJ	Glosas	DRF
Lucro Real	782.583.547,92	1.150.000,00	783.733.547,92
IRPJ	117.387.532,19		117.560.032,19
Adicional	78.252.354,79		78.367.354,79
IRPJ devido	195.639.886,98		195.927.386,98
Incentivos	(6.955.704,78)		(6.955.704,78)
Comp. IR pg Exterior	(4.958.065,27)		(4.958.065,27)
IRRF	(20.251.739,91)		(19.852.714,90)
IRRF Órgãos Públicos	(1.037.344,77)		(1.037.344,77)
IR a pagar	162.437.032,25		163.123.557,26
Saldo a Pagar	162.437.032,25	1.150.000,00	163.123.557,26
Crédito Pleiteado			11.084.341,04
Diferença a ser subtraída			686.525,01
Direito Creditório			10.397.816,03
Direito Creditório já Deferido			7.695.315,84
Direito Creditório a Deferir			2.702.500,19

6

- Registrou o fato de restarem validadas as deduções não questionadas pela autoridade fiscal, mas adicionou as retenções comprovadas àquelas validadas no procedimento fiscal (R\$ 16 784 015,00) e às promovidas por órgãos públicos (R\$ 1.037.344,77), concluindo pelo reconhecimento de direito creditório suplementar no valor de R\$ 2.702.500,19, homologando as compensações até este limite.
- Restou vencido o Julgador Arquimedes Dilascio Neves, quanto à possibilidade de alteração da data da valoração do indébito tributário, por entender que parte do indébito teria se formado apenas em 13/09/2006, quando a contribuinte efetuou recolhimento da parcela do débito que, antes compensada, restou não homologada por decisão definitiva proferida nos autos do processo administrativo nº 13884 000701/2003-43. Reconheceu incabível a *reformatio in pejus*, mas destacou que o órgão julgador não fica limitado às razões de decidir adotadas pela autoridade local.
- Também declarou seu voto a Julgadora Maria Bernadete Batista, que discordou do outro voto declarado por entender que a definição da origem do indébito utilizado pela contribuinte (se decorrente do pagamento ou da compensação efetuados) pede a aplicação da interpretação mais favorável à contribuinte (art. 112, II do CTN), de modo a afastar o deslocamento da data de valoração para a data do pagamento da compensação não homologada, por resultar em incidência de acréscimos legais sobre os débitos compensados.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/09/2008 (fl. 574), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 02/10/2008 (fls. 580/594).

Questiona a decisão na parte em que manteve o entendimento de que a provisão para pagamento de publicação de seu balanço não teria sido adicionada ao lucro real do 4º trimestre/2002, esquivando-se, a contribuinte, *do recolhimento do IRPJ devido sobre este valor*. Reconhece o erro cometido, mas acrescenta que *ele foi prontamente sanado e o valor correlato devidamente oferecido à tributação do IRPJ no 2º trimestre de 2003, como pode ser constatado nas competentes DIPJ's e no sistema informatizado na Secretaria da Receita Federal do Brasil*.

Defende a dedutibilidade da despesa para publicação de balanço por ser operacional, e assim amparada pelo art. 299 do RIR/99, como inclusive já reconhecido em decisões da própria Receita Federal. No mais, as dúvidas quanto à efetividade da despesa e de sua adição ao lucro do 2º trimestre/2003 decorreriam da própria omissão da fiscalização, que não procedeu a *verificação exaustiva da efetiva ocorrência de todos os elementos necessários para a fundamentação da glosa e, conseqüentemente, constituição do crédito tributário correlato*. Ambas as autoridades não teriam verificado a prova produzida na manifestação de inconformidade, bem como não teriam buscado o pagamento de IRPJ correspondente nos sistemas informatizados da Receita Federal.

Em seu entendimento, o *demonstrativo de reversão do valor provisionado no referido período* dirimiria qualquer dúvida remanescente sobre a efetiva tributação pelo IRPJ do valor em questão (fl. 520). Como não haveria outra forma jurídico-contábil de demonstração de tal situação necessária seria auditoria, diligência ou perícia para sua verificação direta.



Defende a aplicação do princípio da verdade material, mormente em razão das disposições do art. 142 do CTN, cabendo à Autoridade Fiscal *perquirir exaustivamente se o direito creditório alegado pelo contribuinte de fato existe e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar efetivamente os registros da operação respectiva constantes em seu bancos de dados*. Por se apegar a *circunstâncias subjetivas para impedir a legítima prova prestada* a Turma julgadora teria desrespeitado o devido processo administrativo, constitucionalmente previsto.

Traz doutrina acerca do ônus da prova que incumbe ao Fisco, bem como jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes quanto à *necessidade de busca da verdade real pelas Autoridades Fiscais, quando do exercício do seu poder de fiscalizar*. Cita, também, ofensa aos princípios da razoabilidade e da moralidade administrativa.

Em suas palavras: *a Recorrente efetivamente apurou o IRPJ devido, no período em que a equivocada provisão com a despesa de publicação de balanço foi contabilizada e recolheu o montante devido a este título, extinguindo-se assim, a integralidade do respectivo crédito tributário, tendo direito, neste momento, à compensação dos valores que a Autoridade Fiscal pretende indevidamente glosar, mediante a negativa ao crédito pleiteado*. No máximo, em razão do atraso na adição ao Lucro Real, caberia o lançamento *em relação aos acréscimos legais cabíveis em função de suposto atraso no recolhimento do tributo*.

Relativamente às retenções na fonte deduzidas na apuração do IRPJ do 4º trimestre/2002, afirma que foram juntadas as provas necessárias para tanto. Em seu entendimento:

Em face das indicações claras e precisas dos contribuintes responsáveis pelas retenções compensadas, cabe à Autoridade Fiscal, novamente com a devida venia, seja por meio de auditoria, diligência ou perícia, a verificação dos recolhimentos a título de IRRF declarados pela Recorrente em suas DIPJ's e nas DIRF's efetuadas pelas instituições financeiras indicadas

De fato, pelo exíguo prazo para a defesa do contribuinte, a localização de outros documentos e subsídios que possam fulminar eventuais inconformismos da d Autoridade Fiscal, pelo volume de informações processadas, torna-se impossível, sendo necessária e imperiosa a consulta pela própria Autoridade das informações prestadas pela Recorrente e pelas instituições financeiras em seu sistema informatizado para a validação ou não do procedimento realizado

Novamente invoca a necessidade de busca pela verdade material, especialmente tendo em consideração que a Receita Federal dispõe de bancos de dados que reúnem os pagamentos de IRRF relativos às operações da recorrente.

É o relatório.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

De início observe-se que a recorrente aborda conceitos como verdade material e ônus da prova tendo por referência doutrina e jurisprudência erigidas a partir de procedimentos para exigência de crédito tributário por iniciativa da autoridade fiscal, ao passo que, nestes autos, está em litígio direito creditório alegado pela contribuinte e não reconhecido por ausência de provas do indébito.

Ocorre que a apuração declarada à Receita Federal submete-se à comprovação documental pela interessada, sempre que solicitado pela administração tributária, mormente quando a contribuinte utiliza pretensão crédito junto ao Erário Público, cujo ônus da prova é da peticionária, para extinção de débitos fiscais mediante compensação.

Corretas, assim, as disposições normativas veiculadas sucessivamente nas instruções que tratam da formalização e análise de Pedidos de Restituição e Declarações de Compensação que tenham por objeto crédito decorrente de tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, atualmente assim consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008:

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia, ou

[...]

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PFR/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[...]

Art. 65 A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas

Relevante também recordar, nesta introdução, que a contribuinte apresentou em 14/05/2003 a primeira Declaração de Compensação – DCOMP, para utilização de indébito formado em recolhimento efetuado em 31/01/2003, afirmando, no curso do procedimento fiscal, que havia promovido aquele pagamento com base em apurações preliminares de seu lucro, somente determinando os resultados finais posteriormente (fl. 65), provavelmente quando da elaboração da DIPJ (entregue em 27/06/2003, quando também retificada a DC11E, fls. 51/57).

As demonstrações do lucro real apresentadas no curso do procedimento evidenciam que, entre a apuração preliminar e a final, o lucro líquido do período base foi reduzido, assim como as adições e exclusões foram alteradas, de forma a gerar um lucro real menor, e conseqüente imposto devido menor. Ou seja, houve alteração na escrituração contábil e na escrituração fiscal, atingindo contas de resultado e ajustes do lucro líquido, para determinação dos valores informados na apuração final refletida na DIPJ.

O que não se compreende, neste contexto, é o fato de a contribuinte ter identificado, em 30/04/2003, o erro cometido relativamente à provisão de anúncios e publicações, e não ter procedido à sua regularização retroativa, como fez em relação a outros acertos implementados na apuração do 4º trimestre/2002.

Esta disparidade de procedimentos sugere que o lançamento contábil promovido em 30/04/2003 não seria de estorno, mas sim de reversão de provisão não efetivada. Ou seja, não haveria erro na escrituração contábil encerrada no 4º trimestre/2002, relativamente a esta matéria, mas sim um provisão efetivamente registrada que não se confirmou, ou foi revertida na totalidade em face da contabilização da despesa efetiva em outra rubrica contábil.

Porém, se fosse o caso de estorno de despesa contabilizada em exercício já encerrado, o registro não se faria na própria conta de despesa, cujo saldo já havia sido encerrado mediante a transferência para apuração do resultado, e sim em contrapartida a conta patrimonial de ajustes de exercícios anteriores, ou diretamente em conta de Lucros e Prejuízos Acumulados.

Neste sentido dispõe a Lei nº 6.404/76, em seu art. 186, §1º: *somente retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possa ser atribuída a fatos subsequentes, é que deve ser lançada em Lucros Acumulados.*

Sérgio Iudícibus *et alli*, no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades) – 6ª edição revista e atualizada, São Paulo, 2003, p. 371 – assim se reportam a tais circunstâncias:

A retificação de erros não deve ser confundida com variações de estimativas na constituição de provisões e outras similares sempre sujeitas a uma margem normal de diferenças, as quais devem ser lançadas nos resultados dos exercícios seguintes. Ou com pequenos problemas de cálculo, que normalmente ocorrem sempre e que chegam a ser normais.

Devemos ter bastante cautela e prudência para registrar ajustes por erros de exercícios anteriores diretamente na conta Lucros Acumulados, e não devemos dar este tratamento a pequenos valores. Logicamente, é necessário o máximo de cuidado para evitar a ocorrência de erros dessa natureza, que, em princípio, não devem existir.

Ajuste de exercício anterior é sempre, quando em virtude de retificação de erro, fruto de inépcia.

Não são ajustes de exercícios anteriores acertos na Provisão para o Imposto de Renda que sejam normais, já que, por ocasião do Balanço, o valor provisionado é normalmente estimado e sempre contém imperfeições. Também não são ajustes de exercícios anteriores os ajustes normais na Provisão para Devedores Duvidosos, já que ela é normalmente sujeita a falhas de estimativas.

Diante deste contexto, conclui-se que a contabilização, como procedida, mais uma vez, aproxima o procedimento da contribuinte da reversão de provisão, e o afasta do alegado estorno.

Demais disto, os documentos trazidos pela interessada às fls. 286/287 apenas enunciam as contas debitadas e creditadas, sem qualquer histórico que pudesse esclarecer o motivo da contabilização da despesa e da sua reversão ou estorno. E, tratando-se de mera expectativa de gastos, ainda sem a interferência de terceiros, resta somente a palavra da contribuinte acerca da natureza do valor que onerou seu resultado no 4º trimestre/2002.



Talvez por isto a legislação tenha firmado a indedutibilidade das provisões de despesas, excepcionando apenas algumas com razoável materialidade na sua constituição. Neste sentido, o art. 335 do RIR/99, citado na decisão recorrida, veda a dedução das provisões de despesas, e determina a adição ao lucro real daquelas contabilizadas.

Portanto, não há reparos aos atos administrativos questionados que aumentaram o lucro real declarado em R\$ 1.150.000,00 em razão da indedutibilidade deste valor. Se a contribuinte efetivamente errou, deveria ter revertido esta despesa em contrapartida a ajustes de exercícios anteriores e retificado o lucro real do 4º trimestre/2002, ou mesmo já ajustado diretamente sua escrituração de 2002, como procedeu em relação a outros itens antes da entrega da DIPJ em 27/06/2003.

Por outro lado, se o que fez foi, efetivamente, uma provisão, cumpria-lhe adicionar o valor correspondente ao lucro líquido do 4º trimestre/2002 e, quando de sua reversão em 30/04/2003, excluir do lucro líquido a receita correspondente. Não é possível agora, em sede de apreciação de pedido de reconhecimento de indébito no 4º trimestre/2002, beneficiar a interessada com os efeitos financeiros do imposto que deveria ter deixado de apurar no 2º trimestre/2003.

Acrescente-se, aliás, que sequer há prova do alegado recolhimento a maior no 2º trimestre/2003, na medida em que reversão contábil da despesa não garante, por si só, a sua inclusão no lucro real. Seria necessário que se provasse que ajustes ao lucro líquido não anularam, na determinação do lucro real, os efeitos de sua contabilização.

Recorde-se, novamente, que a análise aqui procedida se dá em sede de reconhecimento de direito creditório, e não de lançamento, para o qual a legislação e a jurisprudência administrativa são claros quanto à impossibilidade de exigência de valores recolhidos pelo sujeito passivo, ainda que a destempo, mediante postergação do reconhecimento do lucro tributável, verificada entre o período de apuração e o momento do lançamento.

O direito creditório, por sua vez, para ser reconhecido, deve ser líquido e certo, até porque a União Federal é onerada com juros no período em que este valor fica sob sua disponibilidade. Ou seja, o crédito deve estar formado no momento em se aponta a sua existência, *in casu* em 31/01/2003, data do pagamento a maior de IRPJ apontado na DCOMP.

Assim, na medida em que em 31/01/2003 a apuração do lucro real da contribuinte se mostrava incorreta, sem a necessária adição ou estorno de despesas indedutíveis, regular é a sua retificação, bem como a recomposição da apuração do imposto sobre ela incidente, antes do confronto com os pagamentos/compensações efetuados, que apontarão o indébito efetivamente existente.

Já quanto às deduções de imposto de renda retido na fonte, há que se dar razão à recorrente. Na apuração do IRPJ devido no 4º trimestre/2002 foram informadas retenções no valor de R\$ 20.251.739,91 e R\$ 1.037.344,77, esta última promovida por órgãos públicos e não questionada. Relativamente à primeira, a autoridade fiscal identificou retenções de R\$ 16.784.015,00 informadas em DIRF e outros R\$ 3.068.698,94 não informados pelas fontes pagadoras, os quais a interessada também não comprovava documentalmente.

Contudo, somadas as parcelas de R\$ 16.784.015,00 e R\$ 3.068.698,94 não se chega ao total da retenção deduzida de R\$ 20.251.739,91, mas sim R\$ 19.852.713,94, montante que, aliás, restou reconhecido na decisão recorrida, na medida em que a contribuinte



apresentou todos os comprovantes correspondentes às retenções individualmente questionadas pela autoridade fiscal.

Considerando que a contribuinte, intimada, apresentou os elementos de prova de que dispunha, caberia à autoridade fiscal identificar aqueles que não poderiam ser admitidos como suporte para a dedução do montante informado na DIPJ, como de fato o fez relativamente às parcelas que compunham o montante de R\$ 3.068.698,94, comprovado com a manifestação de inconformidade. Quanto ao restante, não identificando restrições à dedução, cumpria-lhe reconhecer o crédito.

Ocorre que a análise da decisão da DRE/São José dos Campos evidencia que, de fato, assim procedeu a autoridade administrativa.

De fato, das razões do despacho decisório consta:

10.2 Caso houvesse algum informe de rendimento original, mesmo sem registro em DIRF, poderia ter sido aceito, conforme instruções do próprio programa gerador da DIPJ Ex.2003; no entanto, os informes referentes à Eleb - Embraer Liebherr Equipamentos do Brasil S/A (fl. 388), ao "Banco Santander" (fl. 417), ao Banco Citibank S/A (fl. 435), e ao "BB- Aplic Corp" (sic) (fls. 436 e 437), não puderam ser aceitos visto que não são originais

10.3. O contribuinte apresentou, ainda, cópias de "extratos para conferência" referentes a aplicações no Banco "Sudameris": as retenções referentes ao trimestre ora analisado (fls. 421, 431 e 432) foram considerados, visto que constam em DIRF; no entanto os extratos de folhas 422 a 430 são de meses anteriores e não dizem respeito ao período analisado

10.4. A planilha de folhas 462 a 465 compila os valores de IRRF.

10.5. Os rendimentos correspondentes foram computados no resultado do exercício (fl. 153v)

11. Importante destacar que o objetivo do trabalho desenvolvido até aqui não é a auditoria da contabilidade do período analisado, mas sim a aferição da credibilidade das informações que levaram ao crédito pleiteado.

12. Pelo quadro acima, entende-se que o contribuinte demonstrou as diferenças questionadas ao longo deste exame, o que confere credibilidade às informações que levaram ao seu crédito. No entanto, há de se subtrair, do total pleiteado, a parcela do crédito referente:

- à parcela não dedutível dos custos não adicionada na demonstração do Lucro Real (ficha 09 A, linha 02), o que reduziu indevidamente o resultado do período em R\$131.305,06 (conforme item 6 deste trabalho)

- à dedução indevida da provisão de R\$1.150.000,00 com anúncios e publicações (conforme itens 7 a 7.7 deste trabalho);

- aos valores de IRRF declarados e não comprovados

12.1. Dessa forma, a tabela abaixo compila as conclusões:

[-]

Na sequência, o demonstrativo de fl. 473 aponta que, do total de retenções no valor de R\$ 21.289.084,68, apenas foi admitido o montante de R\$ 18.220.385,74, resultando na diferença não comprovada de R\$ 3.068.698,94, em razão das divergências apontadas no demonstrativo de fls. 462/465 – que cita rendimentos pagos por Eleb - Embracer Liebherr Equipamentos do Brasil S/A, Banco Santander e Banco Citibank S/A, mas nada indica acerca de retenções promovidas por "BB— Aplic Corp" ou pelo Banco Sudameris – divergências aquelas integralmente provadas na manifestação de inconformidade.

Neste contexto, conclui-se que, apenas, houve um equívoco na liquidação do direito creditório pela autoridade julgadora de 1ª instância, que limitou as retenções na fonte comprovadas a R\$ 19.852.714,90, para somá-las às retenções não questionadas de R\$ 1.037.344,77, quando o correto seria tal soma se dar com o montante integral de retenções no valor de R\$ 20.251.739,91

Por tais motivos, cabe reconhecer, neste julgamento, o direito creditório de R\$ 399.025,01, como abaixo demonstrado:

	DIPJ	DRF	DRJ	CARE
Lucro Real	782.583.547,92	783.864.852,98	783.733.547,92	783.733.547,92
IRPJ	117.387.532,19	117.579.727,95	117.560.032,19	117.560.032,19
Adicional	78.252.354,79	78.380.485,30	78.367.354,79	78.367.354,79
IRPJ devido	195.639.886,98	195.960.213,25	195.927.386,98	195.927.386,98
Incentivos	-6.955.704,78	-6.955.704,78	-6.955.704,78	-6.955.704,78
Comp. IR pg Exterior	-4.958.065,27	-4.958.065,27	-4.958.065,27	-4.958.065,27
IRRF	-20.251.739,91	-17.183.040,97	-19.852.714,90	-20.251.739,91
IRRF Órgãos Públicos	-1.037.344,77	-1.037.344,77	-1.037.344,77	-1.037.344,77
IR a pagar	162.437.032,25	165.826.057,46	163.123.557,26	162.724.532,25
Crédito Pleiteado		11.084.341,04	11.084.341,04	11.084.341,04
Diferença a ser subtraída		-3.389.025,20	-686.525,01	-287.500,00 ^(*)
Direito Creditório		7.695.315,84	10.397.816,03	10.796.841,04
Direito Creditório já Deferido		0,00	7.695.315,84	10.397.816,03
Direito Creditório a Deferir		7.695.315,84	2.702.500,19	399.025,01

(*) A diferença a ser subtraída de R\$ 287.500,00 corresponde ao IRPJ (25%) incidente sobre a glosa de R\$ 1.150.000,00 relativa à provisão de anúncios e publicações

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório de R\$ 399.025,01 e determinar sua imputação aos débitos compensados pela contribuinte, homologando-as até o limite do valor reconhecido.


EDELÍ PEREIRA BESSA - Relatora