



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

Processo nº 16327.000817/2007-10
Recurso nº 166.487 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.238 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida 10ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ANTERIOR ADIÇÃO.

Deve ser mantida glosa por exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, quando o contribuinte recupera créditos, efetua o registro da receita correspondente, e não comprova que anteriormente, no momento em que constituiu a provisão para perdas, adicionou o valor correspondente à base de cálculo do imposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ANTERIOR ADIÇÃO.

Deve ser mantida glosa por exclusão indevida do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, quando o contribuinte recupera créditos, efetua o registro da receita correspondente, e não comprova que anteriormente, no momento em que constituiu a provisão para perdas, adicionou o valor correspondente à base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. RECEITA DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL ANTES DA BAIXA COMO PERDA.

Deve ser afastada a exigência de PIS incidente sobre receitas de créditos recuperados quando o contribuinte comprova que a recuperação se deu pelo exato valor pelo qual os créditos se encontravam registrados em seu ativo, antes de sua baixa como perda, inexistindo novas riquezas a serem

KA 1

alcançadas por essa contribuição. A contrário senso, deve ser mantida a exigência sobre a diferença positiva entre o valor recuperado e o valor contábil dos créditos, antes de sua baixa como perda, se o contribuinte não consegue comprovar sua alegação de que o valor recuperado já constaria anteriormente de sua contabilidade pelo montante integral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2005

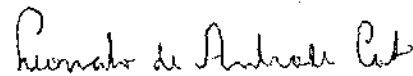
EXCLUSÃO INDEVIDA. RECEITA DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL ANTES DA BAIXA COMO PERDA.

Deve ser afastada a exigência de COFINS incidente sobre receitas de créditos recuperados quando o contribuinte comprova que a recuperação se deu pelo exato valor pelo qual os créditos se encontravam registrados em seu ativo, antes de sua baixa como perda, inexistindo novas riquezas a serem alcançadas por essa contribuição. A contrário senso, deve ser mantida a exigência sobre a diferença positiva entre o valor recuperado e o valor contábil dos créditos, antes de sua baixa como perda, se o contribuinte não consegue comprovar sua alegação de que o valor recuperado já constaria anteriormente de sua contabilidade pelo montante integral.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência do PIS e da Cofins incidente sobre o montante de R\$ 4.055.229,55 referente ao contrato firmado com a empresa CEMAR, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM:

15 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-14.493, de 20/08/2007, da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em 29/05/2007 (ciência do sujeito passivo em 30/05/2007), para constituição de crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fl. 45) e reflexos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fl. 50), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fl. 54) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fl. 59), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2004. O total da exação alcançou R\$ 10.361.608,78, aí incluídos multa de ofício de 75% e acréscimos moratórios, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 01).

De acordo com a descrição dos fatos (fls. 46/47) e com os Termos de Verificação de Infração nº 01 (fls. 03/13) e nº 02 (fls. 14/24), foi apurada a seguinte infração:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA
APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS - RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DE INST.
FINANCEIRAS

FG 31/12/2004-Valor Tributável R\$ 1.393.207,92

FG 31/12/2004-Valor Tributável R\$ 4.055.229,55

Quanto à primeira ocorrência, o Fisco constatou o que segue, em apertada síntese:

O sujeito passivo concedeu créditos à empresa FML Empreendimentos Imobiliários e Participações Ltda., CNPJ 52.629.045/0001-23, em 1996 e 1997. Após consolidações e vários aditivos contratuais, ao final do ano-calendário 2002 o crédito concedido se encontrava registrado pela interessada com o valor contábil de R\$ 1.803.207,98.

Em cumprimento das normas do Banco Central, a instituição financeira teria provisionado integralmente perdas referentes a esse crédito. Em cumprimento das normas tributárias, a provisão assim constituída teria sido adicionada para fins de determinação do Lucro Real e da base de Cálculo da CSLL.

Ao final do ano-calendário 2004, o sujeito passivo registrou novação da dívida da FML, com a recuperação de créditos anteriormente levados a perdas, e efetuou a exclusão, para fins de determinação do Lucro Real e da base de Cálculo da CSLL, do valor de R\$ 3.196.415,90.



O Fisco entendeu que somente poderia ser excluída a parcela que, comprovadamente, houvesse sido anteriormente adicionada, e intimou o sujeito passivo a comprovar a tributação da diferença (R\$ 3.196.415,90 – R\$ 1.803.207,98 = R\$ 1.393.207,92).

Diante da insuficiência, pela ótica do Fisco, da comprovação requerida, o sujeito passivo foi autuado por exclusão indevida no montante de R\$ 1.393.207,92.

Quanto à segunda ocorrência, o Fisco constatou o que segue, em apertada síntese:

O sujeito passivo concedeu créditos à CEMAR – Companhia Energética do Maranhão S/A, CNPJ 06.272.793/0001-84, mediante quatro distintos instrumentos contratuais. Segundo informou a então fiscalizada, todos firmados no ano-calendário 2003.

Em cumprimento das normas do Banco Central, a instituição financeira teria provisionado integralmente perdas referentes a esses créditos. Em cumprimento das normas tributárias, a provisão assim constituída teria sido adicionada para fins de determinação do Lucro Real e da base de Cálculo da CSLL.

Ao final do ano-calendário 2004, o sujeito passivo registrou a recuperação dos créditos anteriormente levados a perdas, e efetuou a exclusão, para fins de determinação do Lucro Real e da base de Cálculo da CSLL, do valor recuperado de R\$ 19.015.598,59.

Mediante diligência na CEMAR, o Fisco obteve a informação de que as datas dos contratos remontavam a 2001, e não a 2003, como informado pela fiscalizada. Também o valor do principal era diferente, totalizando R\$ 14.960.369,04.

O Fisco entendeu que somente poderia ser excluída a parcela que, comprovadamente, houvesse sido anteriormente adicionada, e intimou o sujeito passivo a comprovar a tributação da diferença (R\$ 19.015.598,59 – R\$ 14.960.369,04 = R\$ 4.055.229,55).

Diante da insuficiência, pela ótica do Fisco, da comprovação requerida, o sujeito passivo foi autuado por exclusão indevida no montante de R\$ 4.055.229,55.

Houve, ainda, outras infrações e ocorrências, descritas nos Termos de Verificação de Infração nºs 03, 04, 05 e 06 (fls. 25/41), as quais não mais integram a lide, pelo que me eximo de relatá-las.

Cientificado das exigências, e com elas inconformado, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 69/85, acompanhada dos documentos de fls. 86/462, com as alegações assim resumidas pelo diligente relator do processo em primeira instância:

- restará provada a improcedência do lançamento fiscal descrito nos Termos de Verificação de Infração nºs 1 e 2 mediante a demonstração de equívocos da fiscalização na apuração das supostas diferenças, além de provas contábeis do registro dos valores que comprovam que todos os valores renegociados, inclusive de encargos financeiros, foram contabilizados e oferecidos à tributação, na forma da legislação vigente (item 5-fls.71);

- as despesas operacionais apontadas no TVI nº 03 foram incorridas em operação financeira usual e normal à atividade do Impugnante, e efetuou o pagamento parcial (sic), para impugnar



a questão dos juros e os reflexos de PIS e COFINS (item 2.b-fls.70);

- quanto aos TVI nº 4,5 e 6, que esses três termos não serão objeto de impugnação, pois efetuou os pagamentos com o benefício da redução da multa, conforme guias DARF em anexo (item 2.c-fls.70).

- quanto ao PIS e COFINS, não há como subsistir tais lançamentos uma vez que por reflexos seriam exigidos sobre as diferenças que inexistem e seria um contrasenso exigir o PIS e o COFINS daquilo que não é receita nova (item 20-fls.78);

Pelas razões expostas, o Requerente solicita que a Autoridade Fiscal reconheça o direito do contribuinte, como consequência, requer seja provida esta Impugnação para cancelar o lançamento fiscal impugnado, com o consequente arquivamento do respectivo processo administrativo.

Protesta o contribuinte pelo acolhimento de todos os meios de prova neste processo.

A 10ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-14.493, de 20/08/2007 (fls. 471/494), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004

EXCLUSÃO INDEVIDA. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CREDITOS. RENEGOCIAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.

Efetuada exclusão na apuração do lucro real, relativo à recuperação de crédito baixado em prejuízo, e não comprovada a tributação na forma da legislação, correta é a exigência de ofício.

PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO. O pagamento da exação implica extinção do crédito tributário correspondente, ficando superadas eventuais alegações da defesa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2004

EXCLUSÃO INDEVIDA. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CREDITOS. RENEGOCIAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.

Efetuada exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL, relativo à recuperação de crédito baixado em prejuízo, e não comprovada a tributação na forma da legislação, correta é a exigência de ofício.



PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO. O pagamento da exação implica extinção do crédito tributário correspondente, ficando superadas eventuais alegações da defesa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/12/2004

RECEITA DE RECUPERAÇÃO DE CONTRATOS BAIXADOS COMO PREJUÍZO. Não comprovada a regular tributação dos valores contratuais, deve ser mantida a exigência apurada.

MATERIA NÃO IMPUGNADA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/12/2004

RECEITA DE RECUPERAÇÃO DE CONTRATOS BAIXADOS COMO PREJUÍZO. Não comprovada a regular tributação dos valores contratuais, deve ser mantida a exigência apurada.

MATERIA NÃO IMPUGNADA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ciente da decisão de primeira instância em 13/10/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 499, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/11/2007 conforme carimbo de recepção à folha 507.

No recurso interposto (fls. 508/524), traz os argumentos abaixo sintetizados:

Sobre a acusação de exclusão indevida no valor de R\$ 1.393.207,92 – FML:

Afirma que, em janeiro de 2004, teria registrado uma receita de recuperação de crédito no valor de R\$ 4.360.000,00 e excluído das bases do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 3.196.415,90.

Sustenta que teria seguido as normas do Banco Central para a contabilização dos créditos concedidos a seus clientes, o que teria sido reconhecido pelo Auditor-Fiscal autuante. Aduz que “na prática, o Banco Central do Brasil determina que a instituição financeira não deve reconhecer em seu resultado contábil, imediatamente, a diferença entre o valor histórico contábil do crédito e o valor da renegociação de dívida. Deve, outrossim, aumentar o valor histórico na medida do que foi renegociado, mas considerar a diferença em uma conta redutora de ativo de receitas a apropriar no futuro. Essas receitas devem ser apropriadas para resultado do exercício no momento em que o valor da renegociação é efetivamente recuperado (regime de caixa). É precisamente nesse momento que devem incidir IRPJ e CSLL...”.

Com base nesse raciocínio, conclui que “o valor de R\$ 3.196.415,90, reconhecido como receita pelo Contribuinte e excluído da base do IRPJ e da CSLL, de fato, não era mesmo tributável, porque a efetiva recuperação de crédito pelo regime de caixa ocorreu apenas no valor parcial de R\$ 677.000,00, valor bastante inferior ao custo registrado no ativo

para esse mesmo crédito em 2002 (R\$ 1.803.207,98)". Assim, por não ter ocorrido a efetiva realização do valor recuperado, seria improcedente a autuação.

Outro motivo para a improcedência do lançamento seria o alegado fato de que o valor de R\$ 3.196.415,90 poderia ser excluído das bases de IRPJ e CSLL porque já teria sido objeto de tributação e adição anterior.

Nesse sentido, discorre sobre os mecanismos contábeis e extracontábeis de registro dos créditos e respectivas perdas; sustenta que, na Provisão para Devedores Duvidosos (PDD) de anos anteriores, integralmente adicionada e controlada na parte B do LALUR, estariam incluídos os R\$ 3.196.514,90 referentes ao crédito da FML; e conclui que, desta forma, a glosa efetuada pelo Fisco implicaria negar a exclusão de algo que já foi anteriormente tributado.

Acrescenta, também, que o procedimento adotado pelo Auditor-Fiscal para encontrar a suposta diferença entre o valor excluído pelo contribuinte e o valor contábil da dívida não seria adequado. O Fisco teria se baseado em diligência na FML, e não teria considerado os registros fiscais na parte B do LALUR e demais informações prestadas pelo Contribuinte. Colaciona jurisprudência administrativa que considera aplicável.

Sobre a acusação de exclusão indevida no valor de R\$ 4.055.229,55 – CEMAR:

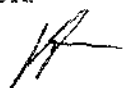
A recorrente sustenta que tinha registrado como valor contábil do crédito junto à CEMAR o valor principal de R\$ 19.015.598,59. Em diligência realizada pelo Fisco, a CEMAR informou que o valor principal seria de R\$ 14.960.369,04. A diferença entre os dois valores terminou por ser tributada pelo Fisco, que entendeu que a interessada deveria provar como procedeu o registro contábil do valor de ativo de R\$ 19 milhões e como procedeu à tributação da diferença de R\$ 4.055.229,55.

A interessada ressalta que, segundo o Termo de Constatação nº 5 do próprio Auditor-Fiscal, a diferença restaria explicada porque o valor da CEMAR seria o valor original dos créditos de repasse de captação externa concedidos, enquanto que o valor do contribuinte já contemplaria parte do acréscimo e atualização desse valor original no tempo. Da mesma forma que na ocorrência anterior, a recorrente entende que não se pode preferir um valor ao outro e que, na dúvida, deveria ser adotado o valor do ativo reconhecido pelo contribuinte em sua escrita contábil, o que já seria suficiente para afastar a exigência fiscal.

Acrescenta que, por sua ótica, restar-lhe-ia comprovar o seguinte;

Que o valor contábil do crédito excluído da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS – R\$ 19.015.598,59 – refletia efetivamente o que constava outrora na conta de ativo do Contribuinte, antes de sua baixa à perda pelas regras do Banco Central, por meio de razão contábil, ou, nos termos dos itens 14 a 18 do Termo de Verificação Fiscal nº 2, por meio de documentos auxiliares de abertura dos valores contábeis demonstrando que, dentro dos valores contábeis globalizados, está contido o valor contábil do ativo ora em questão.

Demonstração do tratamento que foi dado a esse valor contábil do crédito na Parte B do LALUR.



Passa, a seguir, a apresentar uma série de demonstrativos e documentos, mediante os quais entende restar comprovado que, em 31/01/2004, antes portanto de sua baixa à perda segundo as regras do Banco Central, o valor contábil do crédito da CEMAR era de R\$ 19.015.598,59.

Na sequência, sustenta que, ao baixar o crédito da CEMAR à perda contábil, registrou a contrapartida como redução do valor da PDD, sem trânsito por resultado e adicionou o valor integralmente no cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, faria jus à exclusão que foi glosada pelo Fisco. Conclui que a manutenção da glosa representaria dupla tributação, uma vez quando adicionou a PDD e a segunda quando da glosa da exclusão, o que seria inadmissível.

Sobre os lançamentos de PIS e COFINS:

A recorrente argumenta que, ao baixar um crédito a perda, isso não faz com que sejam reduzidas as bases de cálculo do PIS e da COFINS. Da mesma forma, ao recuperar um crédito, a respectiva recuperação é registrada como receita, até o limite do valor contábil do crédito que um dia compôs suas contas patrimoniais. Mas não se há de falar em tributação de PIS e COFINS, posto que não há nova riqueza.

Afirma que, pelo próprio mecanismo da autuação, o Auditor-Fiscal teria reconhecido o registro das receitas nos valores de R\$ 3.196.415,90 (FML) e R\$ 19.015.598,59 (CEMAR).

Conclui que, se esses valores estiveram um dia em seu ativo e se um dia foram objeto de constituição de PDD indedutível, sua recuperação claramente não representa ingresso de novas receitas, e podem ser excluídos, como o foram, das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Passo a analisar os argumentos acerca da primeira infração apontada pelo Fisco, qual seja, a exclusão indevida no valor de R\$ 1.393.207,92 – recuperação de créditos concedidos à FML.

O Fisco afirma, e se trata de ponto incontroverso, que a interessada promoveu exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em dezembro/2004, no valor de R\$ 96.237.902,86, referente a recuperação de créditos. Incluído nesse total, também incontroverso, estava a parcela de R\$ 3.196.415,90, correspondente a recuperação de créditos concedidos à FML.

Desses créditos recuperados, o Fisco aceita que R\$ 1.803.207,98 foram anteriormente objeto de provisionamento (PDD) e adicionados. Logo, sua exclusão no momento da recuperação dos créditos não é discutida.



A diferença entre os dois valores acima, no montante de R\$ 1.393.207,92 é o objeto do litígio. Afirmo o Fisco que somente caberia a exclusão se restasse comprovado que esse valor foi anteriormente adicionado.

A defesa apresenta, em síntese, dois argumentos.

O primeiro deles é de que, segundo as normas do Banco Central, na renegociação de uma dívida, o montante que exceder o valor contábil histórico do crédito (receita, portanto), somente deve ser apropriado ao resultado do exercício no momento em que o valor renegociado for efetivamente recuperado (regime de caixa). No seu caso, como o valor efetivamente recuperado foi de apenas R\$ 677.000,00, valor esse bastante inferior àquele para o qual o Fisco admite a exclusão (R\$ 1.803.207,98), a diferença questionada pelo Fisco seria, mesmo, passível de exclusão.

Não se há de acolher esse argumento. As normas invocadas pela recorrente são a Carta-Circular 2.899/2000, do Banco Central do Brasil, e a Resolução CMN nº 2.682/99 (mencionados à fl. 510. Vide, também, fls. 06/07). Ali, de fato, constam determinações às instituições financeiras sobre a forma como devem contabilizar seus créditos, perdas e eventuais recuperações. Essas normas, no entanto, não podem se sobrepor às leis tributárias, especialmente as que impõem às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, situação da recorrente, o regime de competência na apuração de seus resultados. Nesse caso, caberia à recorrente atender à determinação dos órgãos reguladores das instituições financeiras, no que toca ao registro contábil, e promover os ajustes necessários (no caso, mediante adições às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) para que os aspectos fiscais não fossem desrespeitados e a diferença positiva entre a renegociação e o valor histórico do crédito fosse reconhecida como receita no momento mesmo da renegociação, pelo regime de competência, e não no momento de sua efetiva recuperação, pelo regime de caixa.

O segundo argumento trazido pela recorrente é de que a exclusão seria possível porque teria havido adição anterior no montante integral da exclusão (R\$ 3.196.415,90). Aqui, a interessada discorre sobre os mecanismos contábeis de controle dos créditos concedidos, provisionados (PDD), adicionados no LALUR, transferidos para controle em contas de compensação (conforme determinação do Bacen) e, afinal recuperados, quando caberia a exclusão no LALUR do valor anteriormente adicionado. Esses procedimentos foram também objeto de detalhada descrição pelo Auditor-Fiscal autuante, às fls. 05/06, inclusive em seus aspectos fiscais (fl. 09), e não há, em essência, divergência.

A divergência surge quanto à comprovação da anterior adição no valor de R\$ 3.196.415,90, conforme alegado pela recorrente. Em primeira instância, a Autoridade Julgadora decidiu pela manutenção da exigência, por considerar que os documentos trazidos com a impugnação eram insuficientes para comprovar o valor pelo qual o crédito estaria contabilizado anteriormente à sua baixa, bem assim a alegada adição, nos seguintes termos:

A requerente alega que o valor de R\$ 3.196.000,00, que era o valor do saldo da provisão de 2003, foi adicionada em 2004 (item 16.I.b – fls.75). Contudo, não aponta a prova de tal adição nos documentos que acompanham a peça impugnatória.

Compulsando as peças de fls. 167 a 262, trazidas na peça impugnatória como sendo relacionadas ao contrato com a FML, não se constata a existência de elementos contábeis e fiscais relativos ao registros de toda evolução de valores do contrato que permitam verificar a sua escrituração comercial e respectiva tributação (Livro Diário, Razão Contábil e LALUR).



Dessa forma, não pode ser considerado o demonstrativo de fls. 168 (conforme abaixo) que trata da *mutação da provisão x receita de recuperação*, pois não vem acompanhado de elementos contábeis/fiscais, sintéticos e analíticos, que confirmem os valores apontados.

[...]

Logo, uma vez que a defesa não traz provas de que referido valor de R\$ 1.393.207,92 foi oferecido à tributação, é válida a exigência, pois referido valor complementaria a provisão relativa ao valor contábil de 2002/2004, que por ocasião de sua constituição, foi deduzida do resultado contábil e adicionada no Lalur para fins tributários.

Novamente, no recurso voluntário, essa alegação se encontra despida de provas. Os documentos trazidos em fase recursal dizem respeito tão somente ao segundo item da autuação (créditos concedidos à CEMAR), e, de fato, os documentos que acompanharam a impugnação não conseguem comprovar nem o valor pelo qual o crédito se encontrava contabilizado anteriormente à baixa, nem a alegada anterior adição da parcela da exclusão glosada pelo Fisco. Assim, não faço reparos à decisão de primeira instância.

Observo, finalmente, que também não procedem as reclamações da recorrente de que o Fisco teria tomado por correto o valor apontado pela FML, em detrimento daquele que constava de seus próprios (da recorrente) registros contábeis e fiscais. Embora tenha sido feita diligência na FML, empresa que recebeu o crédito concedido pela interessada, o valor da autuação foi apurado exclusivamente com base na diferença entre a exclusão do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, feito pela interessada (R\$ 3.196.415,90) e o valor contábil do crédito (R\$ 1.803.207,98). A divergência entre o valor do crédito apontado pela FML (R\$ 3.570.372,62) e aquele tido por recuperado e excluído pela interessada (R\$ 3.196.415,90), embora registrada pelo Fisco no TVI à fl. 06, não influenciou de forma alguma no montante da autuação.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta infração.

Passo a analisar os argumentos acerca da segunda infração apontada pelo Fisco, qual seja, a exclusão indevida no valor de R\$ 4.055.229,55 – recuperação de créditos concedidos à CEMAR.

A questão, aqui, guarda algumas semelhanças com aquela apreciada anteriormente. O Fisco afirma, e se trata de ponto incontroverso, que a interessada promoveu exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em dezembro/2004, no valor de R\$ 96.237.902,86, referente a recuperação de créditos. Incluído nesse total, também incontroverso, estava a parcela de R\$ 19.015.598,59, correspondente a recuperação de créditos concedidos à CEMAR.

Desses créditos recuperados, o Fisco aceita que R\$ 14.960.369,04 foram anteriormente objeto de provisionamento (PDD) e adicionados. Logo, sua exclusão no momento da recuperação dos créditos não é discutida. Cabe registrar que esse valor foi apurado pelo Fisco, mediante diligência na CEMAR, como sendo o valor original dos créditos concedidos.

A diferença entre os dois valores acima, no montante de R\$ 4.055.229,55 é o objeto do litígio. Essa diferença é explicada pela interessada como sendo encargos financeiros e cômputo de juros, que teriam sido agregados ao principal antes da baixa dos créditos como perda. Afirmo o Fisco que não caberia a exclusão sem que restasse comprovado que esse valor

foi anteriormente adicionado, ou, nos dizeres do TVI nº 02 (fl. 24) “*sem provar o tratamento tributário dispensado a mais valia atribuída em cada caso individuado*”.

Em primeira instância, a Autoridade Julgadora manteve a exigência, nos seguintes termos:

Assim, uma vez que a defesa não traz provas da escrituração contábil/fiscal de que referido valor de R\$ 4.055.229,55 foi oferecido à tributação, é válida a exigência, pois referido valor complementaria a provisão relativa ao valor original, que, por ocasião de sua constituição, foi deduzida do resultado contábil e adicionada no Lalur para fins tributários.

Diante dessa decisão, no recurso voluntário, a interessada entende que, para afastar a autuação, deveria comprovar, em suas palavras:

- a) Que o valor contábil do crédito excluído da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS – R\$ 19.015.598,59 – refletia efetivamente o que constava outrora na conta de ativo do Contribuinte, antes de sua baixa à perda pelas regras do Banco Central, por meio de razão contábil, ou, nos termos dos itens 14 a 18 do Termo de Verificação Fiscal nº 2, por meio de documentos auxiliares de abertura dos valores contábeis demonstrando que, dentro dos valores contábeis globalizados, está contido o valor contábil do ativo ora em questão.
- b) Demonstração do tratamento que foi dado a esse valor contábil do crédito na Parte B do LALUR.

Para comprovar o item (a), acima, apresenta os documentos 02, 03 e 04 (fls. 536/708), os quais consistem em balancetes e demonstrativos analíticos de sua contabilidade. De seu exame, é possível constatar que, de fato, em 31/01/2004, os quatro créditos da CEMAR se encontravam registrados na contabilidade pelos valores de R\$ 6.220.061,81, R\$ 4.960.539,94, R\$ 3.636.956,03 e R\$ 4.198.040,81, totalizando R\$ 19.015.598,59. Tenho, assim, que a interessada deu conta adequadamente de provar a primeira parte do que afirma, ou seja, que o valor contábil dos créditos, anteriormente à sua baixa à perda pelas regras do Banco Central, era de R\$ 19.015.598,59.

Entretanto, não tem a mesma sorte ao tentar comprovar a assertiva (b), acima. A meu ver, a comprovação do “*tratamento tributário*” a que se refere o Fisco deveria ser: (i) a comprovação da constituição da provisão (crédito em conta redutora de ativo) no valor acima, em contrapartida a conta de despesa com provisão (débito em conta de resultado); e (ii) a comprovação da adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, da despesa com provisão, no mesmo valor. E não consigo identificar essa adição (nem analiticamente, pelo valor individual de R\$ 19.015.598,59, nem de forma global) nos documentos 05 e 06 (fls. 709/717).

Na ausência de comprovação de que a parcela excluída havia sido anteriormente adicionada, a alegação da recorrente de que a diferença já teria sido tributada anteriormente, quando da adição, fica também aqui sem sustentação, levando a conclusão idêntica à anterior, pela manutenção da decisão recorrida e negativa ao recurso voluntário.

Resta apreciar os argumentos específicos dirigidos contra as exigências de PIS e COFINS.



Conforme visto no relatório que antecede a este voto, a autuação se deu porque o Fisco entendeu que a recuperação foi em valor superior ao do crédito que outrora esteve registrado no ativo, baixado como perda. A constituição de provisão (PDD) para os créditos do ativo não provoca qualquer efeito nas bases de cálculo de PIS e COFINS, nem a baixa no ativo dos créditos tidos como irrecuperáveis para controle em separado, em contas de compensação, de acordo com as normas do Banco Central. Assim, quando ocorre a recuperação dos créditos anteriormente baixados como perda, esses créditos devem ser novamente contabilizados no ativo, tendo como contrapartida crédito em conta de receita. Essa receita não representa ingresso de novas riquezas, e não deve integrar as bases de cálculo de PIS e COFINS.

O questionamento do Fisco, que resultou na autuação das contribuições ora sob exame, é de que a recuperação não teria sido feita pelo exato valor dos créditos anteriormente baixados à perda, mas por valor superior. A diferença, então, seria, sim, receita nova, ainda não oferecida à tributação do PIS e da COFINS, pelo que a redução das respectivas bases de cálculo feita pela então fiscalizada seria indevida.

A questão se resume, então, à necessidade de comprovação do valor pelo qual estavam registrados na contabilidade os créditos antes de sua baixa como perda.

No que toca aos créditos concedidos e recuperados junto à CEMAR, a interessada juntou aos autos os documentos 02, 03 e 04 (fls. 536/708), os quais consistem em balancetes e demonstrativos analíticos de sua contabilidade. De seu exame, é possível constatar que, de fato, em 31/01/2004, os quatro créditos da CEMAR se encontravam registrados na contabilidade pelos valores de R\$ 6.220.061,81, R\$ 4.960.539,94, R\$ 3.636.956,03 e R\$ 4.198.040,81, totalizando R\$ 19.015.598,59. Tenho, assim, que a interessada deu conta adequadamente de provar que o valor contábil dos créditos, anteriormente à sua baixa à perda pelas regras do Banco Central, era de R\$ 19.015.598,59. Desta forma, ao sobrevir a recuperação dos créditos, o registro da receita correspondente não representa ingresso de novas riquezas, e tenho o procedimento da interessada por correto, ao reduzir, nesse montante, as bases de cálculo de PIS e COFINS. Improcede, portanto, a exigência dessas contribuições sobre a parcela de R\$ 4.055.229,55.

O mesmo não ocorre com os créditos concedidos e recuperados junto à FML. Nesse caso, além de não comprovar a anterior adição (o que somente é relevante para fins de IRPJ e CSLL), o contribuinte não conseguiu comprovar o valor pelo qual os créditos se encontravam registrados em sua contabilidade anteriormente à baixa como perda, tal como fez com relação à CEMAR. Em decorrência, não conseguiu também demonstrar que a receita registrada no momento da recuperação de créditos não advinha de novas riquezas, o que justificaria a redução das bases de cálculo das contribuições em tela. Tenho, portanto, que deve ser mantida a exigência de PIS e COFINS sobre a parcela de R\$ 1.393.207,92.

Em conclusão, por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, para afastar a exigência de PIS e COFINS incidente sobre a parcela de R\$4.055.229,55.


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator