



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

Processo n° 16327.001273/2008-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.082 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO BOAVISTA INTERATLANTICO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO

Postergação é cabível ainda que, entre os dois termos, a empresa experimente prejuízos, não havendo razão para sua não aceitação

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(Documento assinado digitalmente)

André Almeida Blanco - Relator.

EDITADO EM: 04/03/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior e André Almeida Blanco

Relatório

Tratam-se os autos de Processo Administrativo decorrente de Auto de Infração para a cobrança de IRPJ e CSLL oriundo da glosa de deduções indevidas na apuração do lucro real relativas a perdas em operação de crédito.

A situação em análise teve origem no Contrato de Crédito de n.º 187509 firmado com a Cooperativa Arroeira Extremo Sul Ltda, com vencimento para o dia 29/09/2001 e saldo contábil em 31/12/2003 de R\$ 8.941.530,07, data em que foi transferido para perda.

Através de Escritura Pública datada de 13/08/2001, o Recorrente e a devedora celebraram Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária, através da qual essa confessou dever o valor de R\$ 5.253.789,64, sendo R\$ 4.012.000,00 relativo ao contrato de Repasse de Empréstimo Externo n.º 188.981 e R\$ 1.241.789,64 relativo ao Instrumento Particular de Confissão de Dívida n.º 188.982.

Restou reconhecida a dívida de R\$ 7.683.921,00, comprometendo-se a devedora a pagá-la em parcelas trimestrais até o ano de 2005, vencendo a primeira parcela em 29 de junho de 2001.

Não tendo sido realizado os pagamentos das parcelas de vencimento a partir de 29/09/2001, em 31/12/2003 o Recorrente transferiu indevidamente o saldo contábil do crédito, que na época importava em R\$ 8.941.530,07, para perdas em recebimento de crédito.

Contudo, no ano de 2005 a Recorrente alienou o crédito existente pelo valor de R\$ 4.000.000,00 (Quatro milhões de reais). Em decorrência, reconheceu o respectivo valor como Receita na conta 7.1.9.20.00.9.

Em referido momento teria a Recorrente o direito de deduzir a perda incorrida, definitivamente, no valor de R\$ 4.941.530,27 (diferença entre o crédito total e o recuperado). Entretanto, tendo em vista que já havia deduzido a perda em questão no ano de 2003, não deduziu qualquer valor posteriormente.

Ocorre que entendeu o Auditor Fiscal que referidas perdas seriam indedutíveis naquele momento pois, de acordo com o art. 9º da Lei n.º 9.430/96, os créditos com garantias reais só poderão ser deduzidos como perdas quando vencidos a mais de dois anos e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou arresto, o que não teria ocorrido no caso concreto.

Para melhor elucidar a questão, vejamos o disposto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 120/125:

São indedutíveis na apuração do lucro real perdas em operação de crédito decorrentes de mera liberalidade dos credores. Isto decorre do parágrafo 1º do artigo 10 da Lei n.º 9.430/96, acima transcrito.

O artigo 9.º da Lei n.º 9.430/96 apenas estabeleceu prazo e condições para que as perdas nos recebimentos de créditos se tornassem dedutíveis na apuração do lucro real. O artigo 9º aplica-se enquanto as perdas são provisórias, isto é, enquanto houver possibilidade de os créditos virem a ser satisfeitos, ainda que no futuro. Estas perdas somente serão consideradas definitivas, após decorridos os 5 anos de que dispõe o parágrafo 1º do artigo 10 da mesma Lei.

No presente caso, trata-se de perda provisória tendo em vista ter transcorrido apenas dois anos contados do vencimento do crédito 29/09/2001 até a data da transferência para perdas em 31/12/2003.

Tratando, portanto, de perda provisória a sua dedutibilidade para efeito de cálculo do Lucro Real está condicionada As condições e prazos previstos no art. 9º da Lei n.º 9.430/96.

De acordo com o art. 9º da Lei n.º 9.430/96 os créditos com garantia, isto é, aqueles provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais, qualquer que seja o valor, só poderão ser deduzidos como perdas quando vencidos a mais de dois anos e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou arresto.

O contribuinte, contrariando o disposto no art. 9º, § 1º, III da Lei n.º 9430/96, transferiu para perdas crédito com garantia real vencido a mais de 2 anos, porém, sem ter mantido ou se quer iniciado medida judicial para recebimento do crédito ou arresto das garantias.

Não tendo o contribuinte adicionado, na apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2003, a perda no recebimento de crédito baixado, em desacordo com os prazos e condições estabelecidas na Lei n.º 9.430/96 o valor de R\$ 8.941.530,07 será lavrado auto de infração, como demonstrado no item 3 base de cálculo.

Em sede de Impugnação (fls. 144/154), sustentou o Recorrente, em síntese, que:

1 - tendo em vista que o valor da cessão de crédito ocorrida, no montante de R\$ 4.000.000,00 foi objeto de tributação, faz jus a Recorrente à dedutibilidade da perda originalmente adicionada em 2001, mediante exclusão do lucro líquido para fins de IRPJ e CSLL em 2005;

2 - o procedimento adotado pela Recorrente teria implicado em mera antecipação de uma perda dedutível, em virtude de inobservância do regime de competência, sendo que tal irregularidade, quando muito, resultaria na postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL;

3 – o Auditor Fiscal não teria observado o Parecer Normativo Cosit n.º. 2/96, que estabeleceu qual deve ser o procedimento adotado pelo Fisco em caso de postergação do pagamento do imposto, em virtude de inobservância do regime de competência, sendo esse um vício insanável que macularia o lançamento fiscal;

4 – a Recorrente teria apurado prejuízos fiscais em 2002, em montante suficiente para absorver a totalidade da glosa efetuada nestes autos. Não obstante referidos saldos terem sido glosados quando da lavratura de outro Auto de Infração, a situação encontrasse em discussão judicial e, caso seja cancelada, haverá recomposição dos saldos de prejuízos fiscais ali glosados, em montante suficiente para absorver a totalidade da exigência fiscal em questão.

Contudo, em julgamento realizado pela DRJ/SP1, foi julgada improcedente a Impugnação apresentada, em decisão assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR. FALTA DE APLICAÇÃO DO REGIME DE POSTERGAÇÃO PREVISTO NO PARECER NORMATIVO 02/96. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As causas de nulidade de lançamento fiscal são, tipicamente, de natureza formal e se resumem a incompetência da pessoa que pratica o ato e a cerceamento do direito de defesa, consoante o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal.

MÉRITO. TRATAMENTO FISCAL DE POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PROVA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR E DE OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO CORRESPONDENTE.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de provar o oferecimento à tributação e do correspondente pagamento, em exercício posterior, de valor excluído indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado exercício, torna-se inaplicável, à hipótese, o tratamento fiscal de postergação de pagamento.

DEDUÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

A dedutibilidade de despesas com perdas no recebimento de crédito com garantia está sujeita à condição, imposta por lei, de o contribuinte credor ter instaurado e mantido procedimentos judiciais para a cobrança do crédito, o que, *in casu*, não ocorreu.

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS CONSUMIDOS EM LANÇAMENTO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Prejuízos fiscais consumidos em lançamento objeto de processo fiscal, não podem ser devolvidos ao contribuinte em processo diverso daquele, senão por outra razão, pelo fato de que o Mérito da questão que ensejou a referida utilização, estando adstrito a um processo, não pode ser examinado em outro.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As normas fiscais que disciplinam a exigência de IRPJ aplicam-se à CSLL, no que cabíveis

Assim justificou a DRJ/SP1 sobre a não consideração dos valores recuperados e supostamente lançados à tributação em período posterior:

11. Cabe observar a respeito do oferecimento à tributação do valor recebido por ocasião da cessão do crédito em questão, que, apesar de o autuado apresentar a contabilização de tal valor na conta 7.1.9.20.009, como “Recuperação de Créditos Baixados como Prejuízo”, compondo a conta 7.1.9.00.005, “Outras Receitas Operacionais”, consoante cópia de Balancete referente a 02/2005 (fls. 174, 175, 184, 185, 190), não deixou evidenciado, de forma precisa, que o referido valor tenha sido incluído no Resultado do ano, com base no qual foi apurado o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2005, Resultado este que consta da Demonstração do Resultado, Ficha 06B, linha 59, Lucro Líquido antes da CSLL, da DIPJ 2005 (fl. 303). Isto porque na linha 24, “Recuperação de Créditos Baixados como Prejuízo”, da referida Ficha da DIPJ, consta valor diferente, de R\$ 8.421.244,92, o qual pode se referir a créditos outros que os aqui discutidos, não tendo o autuado feito

qualquer menção que o montante recuperado tivesse ali sido incluído ou apresentado qualquer demonstrativo neste sentido.

12. Portanto, não tendo o autuado se desincumbido do ônus de fazer prova da alegação de oferecimento à tributação, em 2005, do valor de R\$ 4.000.000,00, recebido por ocasião da cessão do crédito em questão, não há como se admitir que tal valor tenha sido, de fato, submetido à tributação do IRPJ e da CSLL naquele ano.

13. Em consequência, inexistindo oferecimento à tributação em exercício posterior e, por decorrência, incoorrendo o correspondente pagamento de tributo, resta afastada a hipótese de postergação de pagamento, tornando supérflua a discussão posta pelo autuado, da necessidade de se ter aplicado ao caso o referido tratamento fiscal, consoante as diretrizes traçadas no Parecer Normativo nº 02/96.

Dessa forma, tendo sido mantida a autuação fiscal, interpôs a Recorrente o Recurso Voluntário ora em análise, anexando novos documentos e sustentando, e alegando, em síntese, que:

1 – Reconhece que no que se refere ao ano-base de 2003 cometeu erro equívoco ao deduzir do lucro líquido o valor da perda em questão, vez que ainda não havia iniciado qualquer procedimento judicial de cobrança;

2 – Não teria a fiscalização atentado para o fato de que, em 2005 teria efetuado a cessão onerosa do crédito que possuía junto à devedora para terceiros, pelo valor de R\$ 4.000.000,00;

3 – A operação de cessão teria implicado na recuperação de uma parcela do crédito detido pela mesma e, por conta disso, referido valor teria ingressado em seu patrimônio, sendo contabilizado como receita operacional e levados à tributação no ano-calendário de 2005;

4 – Tendo em vista que o valor da venda foi objeto de tributação, faria jus à dedutibilidade da perda adicionada em 2001, mediante a exclusão do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2005;

5 – Ainda que em 2003 tenha descumprido regra de dedutibilidade, em 2005 a perda passou a ser dedutível em virtude da cessão realizada;

6 – O procedimento adotado teria implicado em mera antecipação de uma perda dedutível em virtude de inobservância do regime de competência, sendo que tal irregularidade, quando muito, teria resultado na postergação do pagamento dos tributos;

7 – Os tributos que deixaram de ser recolhidos em 2003 foram objeto de pagamento no ano-calendário de 2007;

8 – Caso o valor de R\$ 8.941.530,07 deduzido em 2003 tivesse sido considerado na base de cálculo dos tributos em 2005, os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa apurados naquele ano aumentariam de R\$ 1.518.478,23 para R\$ 10.460.008,30;

9 – No ano-calendário de 2007, quando houve pagamento de tributo (em 2005 e 2006 foram apurados prejuízos) a Recorrente recolheu R\$ 5.247.449,43 a título de IRPJ

Processo nº 16327.001273/2008-94
Acórdão n.º 1201-001.082

S1-C2T1
Fl. 7

e R\$ 2.049.945,33 a título de CSLL, ao passo que se tivesse deduzido os prejuízos e bases negativas majoradas em 2005 teria a recolher apenas R\$ 3.012.066,91 de IRPJ e R\$ 1.245.207,63 de CSLL.

10 – A diferença entre os valores que seriam devidos e os que foram recolhidos perfaz exatamente os valores exigidos pela fiscalização nos presentes autos, conforme demonstrativo de fls. 192, copiado abaixo:

IMPOSTO DE RENDA	AUTOS DE INFRAÇÃO RELATIVO A 2003		VENDA DA OPERAÇÃO-2005		DIPJ - 2006		REALIZAÇÃO DO PF - 2007	
	DIPJ/2004 - ANO CALENDÁRIO 2003	Base de Cálculo Situação Atual	DIPJ/2005 - ANO CALENDÁRIO 2005	Base de Cálculo Situação Atual	DIPJ/2006 - ANO CALENDÁRIO 2006	DIPJ/2006 - ANO CALENDÁRIO 2007	Base de Cálculo Situação Atual	
Lucro Líquido	634.679.710,09	634.679.710,09	131.588.957,72	131.588.957,72	46.159.838,94	371.551.430,71	371.551.430,71	
(+) Total das Adições	506.390.441,23	515.331.971,30	68.853.387,34	68.853.387,34	10.093.631,96	15.565.716,15	15.565.716,15	
(-) Total das Exclusões	(693.178.153,56)	(693.178.153,95)	(201.960.823,29)	(201.960.823,29)	(55.112.042,41)	(336.091.953,26)	(336.091.953,26)	
(-) Venda da operação				(8.941.530,07)				
= Lucro Real	647.791.997,36	656.733.527,43	[1.518.478,23]	(10.460.008,30)	1.141.429,49	51.035.193,60	51.035.193,60	
(-) Comp. Prej. Fiscal	(173.056.331,30)	(173.056.331,30)	-	-	(342.429,55)	(1.176.049,68)	(1.176.049,68)	
= Lucro Real	474.733.666,06	483.675.196,13	[1.518.478,23]	(10.460.008,30)	798.999,94	49.859.143,92	49.859.143,92	
IR ALÍQUOTA 15%	71.210.049,91	72.551.279,42	-	-	119.849,99	7.478.871,59	6.137.642,08	
Adicional	47.449.366,61	48.343.519,61	-	-	55.899,89	4.951.914,39	4.067.761,39	
(-) Atividades de Caráter Desportivo						(62.500,00)	(62.500,00)	
(-) IR Fonte					(617.809,30)			
(-) Dedução Estimativa	(40.606.594,36)	(40.606.594,36)	-	-	(237.655,33)	(7.130.636,55)	(7.130.636,55)	
= IR A PAGAR	78.052.832,16	80.286.214,87	-	-	(979.715,04)	5.247.449,43	3.012.066,91	
IR A SER LANÇADO DE OFÍCIO		2.235.382,52	-	-			(2.235.382,52)	

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	AUTO		VENDA DA OPERAÇÃO-2005		DIPJ - 2006		REALIZAÇÃO DO PF - 2007	
	DIPJ/2004 - ANO CALENDÁRIO 2003	Base de Cálculo Situação Atual	DIPJ/2005 - ANO CALENDÁRIO 2005	Base de Cálculo Situação Atual	DIPJ/2006 - ANO CALENDÁRIO 2006	DIPJ/2006 - ANO CALENDÁRIO 2007	DIPJ/2006 - ANO CALENDÁRIO 2005	
Lucro Líquido	918.777.032,91	918.777.032,91	132.951.933,30	132.951.933,30	47.638.285,96	378.220.726,46	378.220.726,46	
(+) Total das Adições	416.593.319,75	425.534.848,82	67.490.411,76	67.490.411,76	8.437.787,57	8.906.420,40	8.906.420,40	
(-) Total das Exclusões	(504.665.649,49)	(504.665.649,49)	(201.960.823,29)	(201.960.823,29)	(55.112.042,41)	(336.091.953,26)	(336.091.953,26)	
(-) Venda da operação				(8.941.530,07)				
= Base de Cálculo ant. das comp.	830.704.702,17	839.646.232,24	[1.518.478,23]	(10.460.008,30)	964.031,12	51.035.193,60	51.035.193,60	
(-) Base Negativa períodos ant.					(289.209,34)	(1.229.268,89)	(10.170.798,96)	
= Base de Cálculo					674.821,78	49.805.924,71	40.864.394,64	
CS ALÍQUOTA 9%	74.763.425,20	75.568.160,50	-	-	60.733,96	4.482.533,22	3.677.785,52	
(-) Rec. Crédito CSLL	(22.429.026,96)	(22.429.026,96)	-	-	-	-	-	
(-) Dedução Estimativa	(10.386.921,00)	(10.386.921,00)	-	-	(90.595,28)	(2.432.587,89)	(2.432.587,89)	
= CS A PAGAR	41.947.475,24	42.752.212,54	-	-	(29.862,32)	2.049.945,33	1.245.207,63	
CS A SER LANÇADO DE OFÍCIO		804.737,71	-	-			(804.737,71)	

11 – A fiscalização teria ignorado as prescrições do Parecer Normativo COSIT nº. 02/96 quando exigiu o IRPJ e a CSLL referentes ao ano-calendário de 2003 sem fazer qualquer redução dos tributos recolhidos a maior no ano-calendário de 2007, o que levaria à nulidade do trabalho fiscal;

12 – Não haveria que se falar na aplicação do regime do art. 9º da Lei nº. 9.430/96 nas hipóteses em que os créditos da pessoa jurídica são por ela baixados como perda definitivamente em sua contabilidade, em razão da alienação destes com prejuízos, vez que a mesma deixa de ser antecipada e torna-se efetiva.

13 – O montante equivalente ao deságio deve ser considerado despesa dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na medida que constitui uma despesa necessária para o recebimento de parte do crédito decorrente de atividades normais do Recorrente;

14 – As regras de dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, previstas nos arts. 9º a 12 da Lei nº. 9.430/96, apenas se aplicariam para os créditos mantidos na escrituração contábil da pessoa jurídica, ainda não liquidados, de forma que essas regras não seriam aplicáveis às hipóteses que envolvam a cessão onerosa de créditos por instituições financeiras, que estão sujeitas à regra geral de dedutibilidade de despesa prevista no art. 299 do RIR/99;

15 – Ainda que fosse válido o lançamento em discussão, seria necessário reconhecer a existência de pagamento a maior ocorrido em 2007;

16 – Mesmo no caso de inadmissão dos argumentos apresentados, deveria ser cancelado o Auto de Infração haja vista que o Recorrente teria apurado prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL no ano-calendário de 2002, em montante suficiente para absorver a totalidade da glosa de despesas efetuada. Referidos saldos foram glosados pela fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração que originou o Processo nº. 16327.001312/2005-19, lavrado para prevenir a decadência do direito do fisco de constituir os créditos tributários discutidos nos autos do MS nº. 2003.61.00.003806-6, no qual o Recorrente obteve reconhecido, em primeira instância, o direito de não adicionar ao lucro líquido os resultados positivos e equivalência patrimonial de seus investimentos em sociedades controladas ou coligadas no exterior.

17 – Não caberia a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Almeida Blanco - Relator

Sendo tempestivo o recurso, passo à sua análise.

I – DOCUMENTOS JUNTADOS EM FASE RECURSAL

Antes de analisar o mérito, mister colocar em votação a possibilidade de essa Turma Julgadora conhecer dos documentos juntados em fase recursal.

Dispõe expressamente o § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, que:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Entendo, entretanto, que deve ser dada maior amplitude a referido dispositivo, visando atender ao princípio da ampla defesa, previsto no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal e da verdade material que rege o Processo Administrativo. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López observam em sua obra sobre o Processo Administrativo Tributário Federal que:

As limitações à atividade probatória do contribuinte trazidas pelo parágrafo 4º do artigo 16, no entanto, têm provocado debates profundos entre os julgadores de primeira e segunda instância administrativa, eis que, ao se levar, às últimas consequências, as regras atualmente vigentes para o Decreto nº 70.235/72, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros a processo administrativo que é o da verdade material. Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado,

poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A tendência atual dos tribunais administrativos é atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. (NEDER, Marcos Vinicius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 305)

Celso Antônio Bandeira de Mello, inclusive, ressalta que se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público ficado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão por que seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 502).

Por esse motivo, em observância aos princípios da ampla defesa e da verdade matéria, entendo que devem ser analisados os documentos juntados após a Impugnação, permitindo a melhor compreensão da matéria em julgamento. Ressalto, inclusive, que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possui julgados nesse sentido, como se comprova a seguir:

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª. Câmara - 1º. C.C.). (CSRF - Terceira Turma – Acórdão CSRF/03-04.371 - Data de decisão: 16/05/2005)

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - RERRATIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO - PRELIMINAR - JUNTADA DE DOCUMENTOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO - ADMISSIBILIDADE - PREVALÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE SOBRE O RIGOR FORMAL. O objetivo do processo administrativo fiscal é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador da obrigação tributária. Tendo a Administração ciência de que o ato administrativo de

lançamento não seguiu os ditames da legalidade, ainda que através de documento juntado tardiamente, deve o Fisco, de ofício, rever o ato. (CSRF - Terceira Turma – Acórdão CSRF/03-04.382 - Data de decisão: 16/05/2005)

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª. Câmara - 1º. C.C.). (CSRF - Terceira Turma - Acórdão CSRF/03-04.194 - Sessão de 09 de novembro de 2004)

De se registrar que no entendimento deste relator acessar tais informações trazidas aos autos seria medida de cautela, no sentido do conhecimento pleno da matéria e dos fatos a serem julgados.

Dessa forma, voto no sentido de conhecer a prova juntada aos autos após apresentação do Recurso Voluntário.

II – PRELIMINAR DE NULIDADE

Sustenta a Recorrente que seria nulo o trabalho fiscal haja vista que a fiscalização teria ignorado as prescrições do Parecer Normativo COSIT nº. 02/96 quando exigiu o IRPJ e a CSLL referentes ao ano-calendário de 2003 sem fazer qualquer redução dos tributos recolhidos a maior no ano-calendário de 2007.

Não obstante os argumentos apresentados pela Recorrente em sua peça recursal, entendo que não encontram-se presentes quaisquer causas de nulidade da decisão recorrida.

Conforme lições de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, *diz-se da nulidade de um ato jurídico, em virtude de haver sido executado com transgressão à regra legal, de que possa resultar a ausência de condição ou de requisito de fundo ou de forma, indispensável à sua validade.* (NEDER, Marcos Vinicius. Processo administrativo fiscal federal. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 554)

O Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade do processo administrativo nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ou seja, nos termos do art. 59, só geram a nulidade do procedimento administrativo a incompetência e os atos proferidos com cerceamento de defesa. Analisando referida norma, Leandro Paulsen afirma que:

Nulidade no processo administrativo: incompetência ou violação ao direito de defesa. Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou ou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte. (PAULSEN, Leandro. Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre, 2012, p. 147)

Não obstante o Decreto nº. 70.235/72 prever apenas essas hipóteses de nulidade, existem outras previstas na legislação tributária como nos casos de descumprimento de requisito essencial de validade de determinado ato.

A exemplo temos o art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda que determina que em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Nesse caso, a autorização expressa é um requisito de existência da nova Fiscalização, sendo que sua falta leva à nulidade da fiscalização, não obstante a regra do art. 59 do Decreto nº. 70.235/72 dela não dispor expressamente.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, comentando sobre o art. 59 citado, apresentam a mesma ressalva. Vejamos:

Há, contudo, outras hipóteses de nulidade, as quais foram comentadas ao longo deste trabalho. Por exemplo, os vícios materiais presentes no ato do lançamento, de que tratamos na introdução ao tema das nulidades (comentário anterior), concernentes a falhas na aplicação da regra matriz de incidência ou a falso conhecimento dos fatos relevantes do processo, podem também acarretar a aplicação de sanção de nulidade, embora não sejam hipóteses enumeradas no artigo 59. A jurisprudência administrativa é plena de exemplos de decretação de nulidade pela constatação de vícios na aplicação da norma tributária, basta lembrar das inúmeras decisões anulando os processos ad initio na hipótese de lançamentos realizados com fundamento nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1998, julgados inconstitucionais pela Suprema Corte. (NEDER, Marcos Vinicius. Ob. Cit., p. 571)

Mesmo posicionamento possui Fábio Soares de Melo, o qual, após transcrever em sua obra inúmeros dispositivos legais relativos às causas de nulidade, afirma

Ainda que referidos diplomas legais prescrevam hipóteses relativas às nulidades, entendemos que estas não se apresentam de forma taxativa, mas tão somente, exemplificativa, uma vez que os vícios dos atos praticados no âmbito do processo administrativo tributário (federal, estadual, distrital e municipal) decorrem, dentre outras circunstâncias, especialmente da inobservância: (i) de quaisquer um dos requisitos do ato administrativo (sujeito/competência, forma, objeto, motivo e finalidade); (ii) dos princípios de natureza constitucional, dos princípios gerais de natureza administrativa e dos princípios de natureza processual administrativa (...). (MELO, Fábio Soares de. Processo administrativo tributário. São Paulo: Dialética, 2012, p. 121/122).

Não obstante, entendo que a inobservância de referido Parecer Normativo não encaixa em quaisquer das situações enumeradas no art. 59 citado ou de outras previstas em dispositivos legais diversos, motivo pelo qual não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

III – MÉRITO

No mérito, contudo, assiste razão à Recorrente quanto à configuração da hipótese de postergação no pagamento do tributo. Façamos uma breve introdução sobre o tema.

Os contribuintes optantes pela sistemática de apuração do Imposto de Renda com base no lucro real devem observar o princípio contábil denominado “Princípio da Competência”, na legislação tratado como Regime de Competência. Esse regime determina que os resultados sejam reconhecidos no mês da operação, independentemente de sua efetiva realização/recebimento.

Segundo lições de Edmar Oliveira Andrade Filho, o Regime de Competência tem importância fundamental para o Direito Tributário e para a Contabilidade. Segundo o mesmo:

Sob o aspecto funcional, ele visa fornecer critérios para imputação dos efeitos de mutações (permutativas ou modificativas) ocorridas (ou, em alguns casos, em vias de ocorrer) no patrimônio de determinada entidade, em determinado período; o qual é fixado pela lei ou pelo contrato ou estatuto. O regime de competência está ligado à idéia de mensuração de resultados num determinado período de tempo, fixado pela lei ou pelo contrato; traduz, portanto, o conceito de tempestividade. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 30/31).

Hugo de Brito Machado diferencia o Regime de Competência do Regime de Caixa da seguinte forma:

Denomina-se regime de competência, ou econômico, o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que correspondem, no período em que tais fatos acontecem. O regime de caixa, por seu turno, é o critério de apuração do lucro tributável que toma em consideração as receitas e as despesas

tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos. (MACHADO, Hugo de Brito. *Dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa*. RDDT 3/46, dez/1995).

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seus arts. 247 e 273, faz referência ao Regime de Competência da seguinte forma:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores.

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

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

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

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Veja que a legislação do Imposto de Renda prevê que, em caso de inobservância do Regime de Competência em que resultar postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, será cabível a realização do lançamento para exigência da diferença do imposto, se houver, acrescido de multa, juros e correção monetária.

Em razão das dúvidas existentes quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de Imposto de Renda devido nos casos de inobservância do Regime de Competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real, foi publicado em 28/08/1996 o Parecer Normativo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação - COSIT nº 2. Haja vista a relevância do tema para compreensão da matéria ora em discussão, peço vênha para a transcrição do trecho abaixo de referido Parecer:

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 a 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 de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

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

b) 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 de 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." (os grifos são nossos)

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 despesa 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 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 ao período-base do 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 inexistência 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 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 5.3, 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 real 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.**

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

Veja que nos termos do Parecer Normativo COSIT nº. 02/96, 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, devendo referido pagamento 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.

O antigo Primeiro Conselho de Contribuintes há muitos anos já possuía posicionamento nesse sentido, conforme se verifica das decisões seguintes:

Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

Somente será considerado correto o lançamento fiscal para a cobrança do imposto de renda pessoa jurídica quando verificada a inobservância do regime de competência, se efetuado de acordo com as normas de procedimentos contidas no PN 02/96.

Recurso provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. (Data da Sessão: 25/09/1998 - Acórdão 107-05339)

Ementa: IRPJ - DESPESA — DEDUÇÃO FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA - Ao se deparar com valores escriturados em período-base diverso do que seria próprio, deve o Fisco proceder ao ajuste do lucro real nos dois períodos base envolvidos, só efetuando o lançamento do imposto se, após os ajustes, constatar postergação no pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Recurso Voluntário provido em parte. (Data da Sessão: 22/01/2002 - Acórdão 101-93715)

Seguindo a mesma linha de raciocínio, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também já decidiu que é ilegítimo o lançamento fiscal que simplesmente efetua a glosa da diferença apropriada em anos anteriores sem a recomposição do lucro dos períodos submetidos ao percentual de realização definido em lei e a apuração do correto lucro real. Senão, vejamos:

DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA DE IPC-BTNF. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO INTEGRAL DA DESPESA. ILEGITIMIDADE. A Lei nº 8.200/91 (art. 3º) estabeleceu que a diferença de correção monetária verificada entre o IPC e o BTNF só poderia ser deduzida em seis exercícios sucessivos, a partir do período-base de 1993 até 1998. Se o contribuinte apropriou tal diferença em períodos anteriores aos definidos em lei, seu procedimento acarreta postergação do pagamento do imposto, por antecipação de custo/despesa, sujeitando-se ao pagamento da diferença de imposto e encargos legais aplicáveis à inobservância do regime de competência, apurados na forma do art. 171 do RIR/80 c/c Parecer Normativo COSITnº 02/96. Ilegítimo o lançamento fiscal que simplesmente efetua a glosa da diferença apropriada em anos anteriores sem a recomposição do lucro dos períodos submetidos ao percentual de realização definido em lei e a apuração do correto lucro real.

Preliminar de inadmissibilidade do recurso rejeitada. Recurso especial negado. (Acórdão nº 01-05.936 - Sessão de 11 de agosto de 2008)

Vale transcrever trecho bastante esclarecedor do Voto proferido em referido julgamento:

Pois bem. Parece-me não haver dúvida de que o caso dos autos trata de (potencial) hipótese de postergação tributária, pela modalidade de antecipação de custos ou despesas. Incumbiria à Fiscalização, pois, agir na forma estabelecida pelo RIR-80 e pelo Parecer Normativo - Cosit n. 2-96 para apuração do IRPJ eventualmente devido ou, se o caso, justificar a não-adoção dos citados procedimentos.

Tais circunstâncias não foram verificadas no caso. Conforme se constata dos documentos acostados aos autos, a Fiscalização procedeu à glosa integral das despesas aferidas pela Recorrente no ano-calendário de 1992 relativas às diferenças de correção monetária resultantes da aplicação do IPC-90. Não foram apresentadas justificativas pela Fiscalização para afastar os procedimentos estabelecidos nas normas mencionadas (em especial Parecer Normativo Cosit n. 02-1996), tal como seria de rigor para legitimar a tributação do valor integral da despesa antecipada.

Diante de tal fato, não há que se censurar a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que "a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, limitou-se a efetuar a glosa integral da despesa

de correção monetária resultante da aplicação do IPC/90, desconsiderando os procedimentos para a correta determinação do montante do imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou despesas, fazendo a -exigência sem a consideração dos ajustes necessários, fato que determina o cancelamento da exigência, visto que se trata de postergação no pagamento do imposto".

Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Outro julgado importante da Câmara Superior e que ajuda a compreender a questão é aquele proferido nos autos do Processo nº.10735.001345/94-58. Em referido julgado restou decidido que, caso o valor excluído no período de competência seja oferecido à tributação em período posterior, antes da data do lançamento de ofício, deve ser dado ao mesmo o tratamento de postergação, mesmo se entre a antecipação da despesa e o pagamento a empresa apresentado prejuízos fiscais, justamente como ocorrido no caso em análise. Vejamos os termos da ementa da CSRF:

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO - Constatada inexistência de pagamento do imposto, em virtude de prejuízo fiscal, nos períodos-base subseqüentes ao da redução indevida do lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto apurado no período-base da infração com os respectivos encargos legais. Os valores pagos mensalmente, em base estimada, por não ingressarem de forma definitiva nos cofres públicos, não podem ser considerados para configurar postergação de pagamento do imposto.

Recurso negado. (Acórdão nº CSRF/01-05.081 - Sessão de 18 de outubro de 2004)

Para melhor elucidar a questão, transcrevo os fundamentos do Acórdão em questão:

O entendimento adotado pela decisão recorrida de que somente ocorreria postergação no período imediato e que durante muito tempo prevaleceu na Administração Fiscal e na Jurisprudência administrativa foi aperfeiçoado ao longo do tempo.

A partir do PN COSIT nº 02/96, novo enfoque se deu à matéria, e o Conselho de Contribuintes acolheu os fundamentos desse ato, aprimorando os seus julgados e aplicando as suas conclusões.

Com efeito, como se verifica do referido parecer, notadamente nos itens 6, 7, 8 e 9, este "a contrario sensu", abaixo transcritos, com grifos nossos, o período da postergação é o compreendido entre 1) aquele em que se antecipou despesas ou custos de exercícios seguintes, postergando o pagamento do imposto ou se apropriou receitas em período posterior ao de competência e 2) período em que o pagamento do imposto, no todo ou em parte, ocorreu, ainda que, entre os dois termos, a empresa experimente prejuízos. As passagens grifadas do mencionado ato normativo e

seu item 8 não deixam dúvidas sobre o entendimento da Administração Tributária.

(...)

Quando a fiscalização lavrou os autos de infração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em 05/10/94 (fls. 2 e 74) e deu ciência ao contribuinte desses autos, em 03/11/1994 (fls. 82), já se defrontou com os efeitos da postergação, não lhe restando senão dar-lhe o tratamento que a lei (Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, art. 6º e §§) e os PN CST nº 57 de 16/10/79, e PN COSIT nº 02, de 28/08/96, determinam. Oferecida à tributação em período posterior o valor excluído no período de competência, antes da data do lançamento de ofício, o tratamento é de postergação.

O PN COSIT nº 02, de 28/08/96, é um ato interpretativo e, como tal, seus efeitos retroagem à data da legislação que interpreta. E, sendo ato normativo, vincula os agentes do fisco e às repartições fiscais.

O não cumprimento dessa diretriz torna improcedente o lançamento do Imposto de Renda e também o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que esta foi lançada com base nos mesmos fatos que ditaram o lançamento do imposto.

Ressalte-se que, conforme destacado na decisão acima, a Postergação é cabível “ainda que, entre os dois termos, a empresa experimente prejuízos”, não havendo razão para sua não aceitação.

No presente caso a Recorrente levou a efeito em 2003, irregularmente, a exclusão do Lucro Real do valor de R\$ 8.941.530,07 (Oito milhões, novecentos e quarenta e um mil, quinhentos e trinta reais e sete centavos), a título de perdas no recebimento do crédito objeto do Contrato nº. 187509, firmado com a Cooperativa Arroeira Extremo Sul Ltda.

Contudo, em 2005 referido crédito foi cedido com deságio para terceiros pelo valor de R\$ 4.000.000,00 (Quatro milhões de reais), **tendo sido esse valor oferecido à tributação naquele ano**, conforme se comprova dos documentos apresentados com o Recurso Voluntário, os quais recebo em observância ao Princípio da Verdade Real.

Às fls. 442 dos autos encontra-se juntada a DIPJ 2006 com o lançamento do valor de R\$ 8.241.244,92 (Oito milhões, duzentos e quarenta e um mil, duzentos e quarenta e quatro reais e noventa e dois centavos) a título de “Recuperação de Créditos Baixados como Prejuízo.

Por sua vez, às fls. 185 e 457 encontra-se demonstrado no campo “7.1.9.20.00.9 94-56: Recuperação de Créd. Bxs. Prej. Renegociação-PJ” do Balancete de Verificação de 30/06/2005, o valor de R\$ 4.000.000,21 (Quatro milhões de reais e vinte e um centavo).

Referido valor, acrescido dos demais valores lançados do campo “7.1.9.20.00.9 Recuperação de Creds. Baixados Como” do mesmo Balancete, e dos valores lançados no mesmo campo do Balancete de Verificação de 31/12/2005 (fls. 463), chega-se

justamente ao valor de R\$ 8.241.244,92 (Oito milhões, duzentos e quarenta e um mil, duzentos e quarenta e quatro reais e noventa e dois centavos) levado à tributação.

Com isso, resta afastado o fundamento do Acórdão proferido pela DRJ que, às fls. 407, dispôs:

11. Cabe observar a respeito do oferecimento à tributação do valor recebido por ocasião da cessão do crédito em questão, que, apesar de o atuado apresentar a contabilização de tal valor na conta 7.1.9.20.009, como “Recuperação de Créditos Baixados como Prejuízo”, compondo a conta 7.1.9.00.005, “Outras Receitas Operacionais”, consoante cópia de Balancete referente a 02/2005 (fls. 174, 175, 184, 185, 190), não deixou evidenciado, de forma precisa, que o referido valor tenha sido incluído no Resultado do ano, com base no qual foi apurado o lucro real e a base de cálculo da CSLL de 2005, Resultado este que consta da Demonstração do Resultado, Ficha 06B, linha 59, Lucro Líquido antes da CSLL, da DIPJ 2005 (fl. 303). Isto porque na linha 24, “Recuperação de Créditos Baixados como Prejuízo”, da referida Ficha da DIPJ, consta valor diferente, de R\$ 8.421.244,92, o qual pode se referir a créditos outros que os aqui discutidos, não tendo o atuado feito qualquer menção que o montante recuperado tivesse ali sido incluído ou apresentado qualquer demonstrativo neste sentido. (g.n.)

Sobre o deságio apurado - diferença entre o valor anteriormente lançado a título de perda e o valor levado à tributação - no valor de R\$ 4.941.530,07 (Quatro milhões, novecentos e quarenta e um mil, quinhentos e trinta reais e sete centavos), o mesmo configura-se como despesa operacional da Recorrente, conforme disposto no art. 299 do RIR/99 que dispõe:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º **As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.**

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

O deságio fez-se necessário para o recebimento do crédito da Recorrente, correspondendo a despesa operacional de instituições financeiras, uma vez que a alienação de crédito se insere em suas atividades usuais, podendo ser deduzida para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressalte-se aqui que, não obstante a apuração de prejuízo fiscal nos anos de 2005 e 2006, **a Recorrente realizou o pagamento efetivo dos tributos no ano de 2007**, conforme documentação acostada aos autos, notadamente a DIPJ 2008 de fls. 361/392, os Comprovantes de Arrecadação de fls. 393 e 397 e o PER/DCOMP de fls. 394/396.

Com isso, resta também afastado o entendimento da DRJ de que não restaria comprovado o oferecimento à tributação e o correspondente pagamento, em exercício posterior, do valor excluído indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de

determinado exercício, motivo pelo qual não poderia ser dado o tratamento fiscal de postergação de pagamento.

Posto isso, o procedimento adotado pelo Recorrente efetivamente configura-se como uma postergação do pagamento do tributo, sendo que o procedimento correto a ser adotado pelo Auditor Fiscal deveria ser aquele previsto no Parecer Normativo COSIT nº. 2/96, transcrito acima.

Contudo, não obstante as normas citadas, o Auditor Fiscal desconsiderou a Postergação realizada, ou seja, não considerou o pagamento efetivamente realizado pela Recorrente em momento posterior.

No presente caso, **em razão da apuração de saldo negativo nos anos de 2005 e 2006, a Postergação concretizou-se efetivamente em 2007 quando da realização do pagamento efetivo do IRPJ e da CSLL. Isso porque, conforme destacado na decisão acima, a Postergação é cabível “ainda que, entre os dois termos, a empresa experimente prejuízos”, não havendo razão para sua não aceitação.**

Dessa forma, o correto tratamento a ser dado ao caso é o de Postergação, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº. 02/96 e da Jurisprudência da CSRF, motivo pelo qual, **DOU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário apresentado, para o cancelamento integral da autuação em discussão.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉ ALMEIDA BLANCO