



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 16327.003770/2003-12
Recurso nº 158.026 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-96.921
Sessão de 19 de setembro de 2008
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S/A
Recorrida 8ª TURMA – DRJ – SÃO PAULO

IRPJ - ALIENAÇÃO DE TÍTULOS. PREJUÍZOS. – Os prejuízos obtidos por instituição financeira, em operação de alienação para outra instituição financeira, ainda que sua controlada, para que possam ser objeto de glosa, esta deve se fundamentar em prova robusta de que a alienação se deu por valor inferior ao de mercado, dela indevidamente se beneficiando a alienante.

IRPJ – ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS – POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO – A inexatidão contábil consistente no reconhecimento de despesas em exercício anterior ao de competência, dá lugar ao tratamento de postergação do imposto. Assim, incabível o lançamento de ofício correspondente a glosa dos dispêndios por desobediência à norma legal conforme previsto no PN CST nº 02/96.

IRPJ – DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência os itens 01 e 02 do Termo de Verificação Fiscal, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Antônio Praga

Presidente

José Ricardo da Silva

Relator

11 NOV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-presidente), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

BANCO SANTANDER BRASIL S/A, já qualificado nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 846/908), contra o Acórdão nº 4.974, de 09/03/2004 (fls. 820/837), proferido pela colenda 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 19 e CSLL, fls. 24.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/16), que o contribuinte deduziu do lucro líquido, para fins de apuração do Lucro Real, mediante exclusões escrituradas no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, a título de “Valor excluído do Lucro Real, relativo a perdas definitivas com PDD realizadas no ano calendário 1.998 e adicionadas no ano calendário 1.997”, o valor de R\$ 106.976.640,58 e, a título de “Valor Excluído do Lucro Real, relativo a perdas definitivas com PDD realizadas no ano de 1998”, o valor de R\$ 121.997.333,27, totalizando o valor de R\$ 228.973.973,85, cujas irregularidades estão assim descritas:

1 – Falta de comprovação da totalidade dos valores deduzidos do Lucro Líquido, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, a título de perdas em operações de crédito: A contribuinte, atendendo à intimação feita em 03/02/2003 (fls. 101/102), apresentou à Fiscalização relatório analítico listando diversas operações de crédito que compuseram os valores das perdas lançadas na DIRPJ e no LALUR, totalizando R\$ 238.112.331,63. A Fiscalização verificou que diversas operações listadas já haviam sido consideradas como perdas no ano-calendário anterior (1997), motivo pelo qual a contribuinte encaminhou, em 09/09/2003, em substituição às informações anteriormente prestadas, arquivo magnético contendo novo relatório das perdas fiscais objeto de exclusão do Lucro Real em 31/12/1998. O valor total das perdas listadas somou R\$ 148.183.153,95 (Anexo I – fls. 1 a 700 - Volumes de I a IV), enquanto que o valor deduzido do Lucro Líquido a este mesmo título havia sido de R\$ 228.973.973,85, a indicar que R\$ 80.790.819,90 das perdas não se encontram comprovadas.

2 – Verificação das condições de dedutibilidade impostas pela legislação fiscal, relativas às perdas nas operações de crédito listadas

ji 2

pelo contribuinte: A Fiscalização, ao analisar o relatório entregue pela interessada, verificou que as perdas relativas a 8.549 operações de crédito não atendiam as condições de dedutibilidade impostas pelo art. 9º, incisos II e III, da Lei nº 9.430/1996 (prazos para dedução não obedecidos). O valor assim indevidamente deduzido soma R\$ 30.134.212,40 e as operações de crédito que deram origem a estas perdas constam do relatório às fls. 702 a 935 do Anexo I.

3 – Verificação das condições de dedutibilidade postas pela legislação fiscal, relativas às perdas listadas em Termo de Intimação Fiscal lavrado em 26/06/2003: A Fiscalização solicitou à contribuinte, por meio do Termo de Intimação lavrado em 26/06/2003 (fls. 104/105), a apresentação de documentação pertinente à diversas operações de crédito listadas na própria intimação. A análise da documentação apresentada revelou irregularidades descritas nos itens “a” a “k”, às fls. 14 e 15 (fls. 3 e 4 do TVF).

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação de fls. 156/200.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1998

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. IRPJ. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistência de causa de nulidade. A falta de menção, nos termos fiscais, relativamente a documentos apresentados pela contribuinte à Fiscalização, não prejudica a defesa. O cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

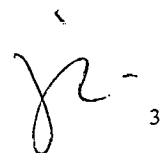
DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PEDIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Deve-se rejeitar o pedido de realização de diligência, porquanto se encontra o processo devidamente instruído e apto para o julgamento.

IRPJ. DECADÊNCIA. PRAZO.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUÇÃO.

 3

Na determinação do lucro real, a dedutibilidade, como despesa, de perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica requer a observância das condições impostas pela legislação tributária.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS CEDIDOS. DEDUÇÃO.

Prejudicada a discussão acerca da dedução de perdas no recebimento de créditos objeto de cessão, porquanto sequer ficou provado que os créditos em análise foram cedidos pela contribuinte de fato.

IRPJ. POSTERGAÇÃO

Não há que se falar em postergação quando inexistente o pagamento espontâneo do tributo em período-base posterior.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/1997

CSLL. DECADÊNCIA.

O direito de constituição do crédito relativo à contribuição CSLL decai em 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

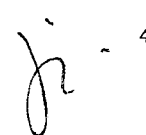
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ implica a manutenção das exigências fiscais dele decorrentes.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 15/04/2004 (fls. 840), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 14/05/2004 (fls. 844), onde expõe, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nulo o auto de infração, pois a fiscalização deixou de proceder uma investigação exauriente na formalização do crédito tributário em questionamento, eis que desconsideradas as provas apresentadas pela impugnante na fase inquisitória (Doc. 04) que diagnosticavam, cabalmente, que as perdas em operações de crédito no montante de R\$ 80.790.819,90 eram originárias das cessões de crédito pactuadas entre a Impugnante e a empresa Santander Cia Securitizadora, reportando-se aos documentos de fls. 232 a 318 e mostrando indignação pelo fato do TVF não fazer menção às cessões de crédito;
- b) que, face à inexistência da obrigatória motivação no que concerne à ausência de apropriação da prova ofertada na fase inquisitória, fica completamente impossibilitada de efetuar sua defesa para demonstrar

 4

eventual impropriedade na delimitação dos aspectos que dão sustentáculo à exigência fiscal, o que seria de rigor, em observância à garantia da ampla defesa inserta no art. 5º, LV da Constituição Federal;

- c) que numa mera leitura dos documentos disponibilizados pela recorrente à fiscalização, sobressai a correlação entre a perda contabilizada no Banco Santander por ocasião da cessão de créditos e o lançamento da Securitizadora na Movimentação Contábil dos Contratos Cedidos;
- d) que disponibilizou à Autoridade Fiscal as fichas, relacionadas aos casos “a” a “k”, de “Unidades de Ativos Irregulares – Jurídico Contencioso” (Doc. 07 – fls. 598 a 807), as quais contêm a indicação do advogado e/ou escritório de advocacia responsável pelas ações judiciais correlatas, o que possibilitaria a total averiguação da documentação requerida;
- e) que, se houve o reconhecimento de que a Impugnante antecipou o aproveitamento de uma despesa, vez que as perdas comprovadas com operações de crédito no montante de R\$ 30.134.212,40 (...) foram deduzidas antes dos prazos previstos nos incisos II e III do art. 9º da Lei nº 9.430/96, seria de rigor que o tratamento aplicável à hipótese observasse o Parecer Normativo COSIT nº 02/96, referente à postergação do tributo.
- f) que é indispensável ao presente caso a realização de perícia como intuito de (i) destrinçar todos os aspectos que nortearam as cessões de crédito ocorridas nos meses de setembro e novembro de 1998, que são a gênese das perdas em operações de créditos no montante de R\$ 80.790.819,90 (...) e, também, (ii) de diligenciar junto às medidas judiciais referentes aos casos “a” a “k” elencados na “Irregularidade III” para averiguação da documentação pertinente, imprescindíveis à exata aferição da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, requer a realização de perícia e, para tanto, indica seu perito e formula quesitos;
- g) que ocorreu a decadência do direito de o Fisco proceder aos lançamentos, pois a contabilização por estimativa das perdas ocorridas até outubro de 1998 que teriam sido calculadas em desacordo com a legislação fiscal, e por tal motivo, lastrearam a formação da base de cálculo para exigência dos tributos, cuja notificação do lançamento ocorreu em 17/11/2003, foi tacitamente homologada pelo Fisco, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, não podendo mais serem questionadas para qualquer finalidade.
- h) Quanto ao mérito a interessada contesta as três irregularidades apontadas pelo autuante. Em relação à primeira irregularidade apontada (Item 1: Falta de comprovação da totalidade dos valores deduzidos do Lucro Líquido, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, a título de perdas em operações de crédito) a impugnação versa sobre o instituto da cessão de créditos (quando tece comentários sobre os aspectos legais e infra-legais) e sobre os aspectos tributários com enfoque à dedutibilidade da perda e ao art. 9º da Lei nº 9.430/1996, expondo que:

- i) que a cessão de créditos oriundos de operações de empréstimos e financiamentos, tal como engendrada pela Impugnante, por estarem fora do campo proibitivo acima elencado (arts. 428, III, 1134 c/c 1133, 1089, 1077, 878, 1148, 1157, 1158, 1185 e 1233 do Código Civil e art. 10 da Lei nº 1060/1950), poderia ter sido plenamente realizada, visto inexistir quaisquer óbices legais;
- j) que cumpriu à risca as determinações do BACEN (Resolução do CMN nº 2.561, de 05/11/1998) por ocasião das cessões de crédito travadas com a empresa Santander Cia. Securitizadora;
- k) que a cessão de créditos redonda numa diminuição patrimonial, representada pelo mesmo deságio, pois o valor recebido pelos créditos é, em tese, menor que o valor nominal dos mesmos e, com base no art. 299 do RIR/1999 e no Parecer Normativo nº 32/81 conclui que tratando-se de despesa operacional, afigura-se correto o procedimento adotado pela Impugnante quanto à contabilização das perdas decorrentes das cessões de crédito, devendo, por consequência, ser cancelado o auto de infração ora inquinado;
- l) que as perdas decorrentes da cessão de créditos não decorrem da impossibilidade de recebimento do crédito ou de uma ficção legal, mas da ocorrência real da perda por parte do cedente, no momento da alienação, em função do valor recebido, inferindo não haver necessidade de qualquer tipo de análise, por parte do cedente, da existência dos critérios de que trata o artigo 9º da Lei nº 9.430/96, para que a perda possa ser considerada dedutível, pois, como cediço, essa perda originou-se da própria alienação do crédito e não do seu recebimento;
- m) que, ao vetar a possibilidade de dedução da despesa concernente ao deságio na cessão de créditos, estar-se-ia tributando como renda aquilo que na realidade é patrimônio;
- n) que a perda apurada na cessão de créditos deve ser considerada, para fins de apuração do IRPJ e CSL, como dedutível, no momento em que ocorrer a cessão dos mesmos, não perdendo tal condição ainda que a cessão ocorra em momento anterior àqueles previstos no artigo 9º da Lei nº 9.430/1996.
- o) Quanto à segunda irregularidade apontada pela fiscalização (Item 2: Verificação das condições de dedutibilidade impostas pela legislação fiscal, relativas às perdas nas operações de crédito listadas pelo contribuinte), defende que a suposta infração ora combatida seria referente somente à postergação de imposto, uma vez que as perdas com créditos seriam corroboradas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas. Nenhuma outra hipótese poderia ocorrer, razão pela qual toda e qualquer autuação nesse sentido somente poderia ocorrer sob a forma de postergação de imposto.
- p) No que concerne à terceira irregularidade objeto da autuação (Verificação das condições de dedutibilidade postas pela legislação fiscal, relativas às

6

perdas listadas em Termo de Intimação Fiscal lavrado em 26/06/2003) a recorrente alega dificuldades na obtenção da documentação atinentes aos casos “a” a “k”, posto que as medidas judiciais são patrocinadas por escritórios de advocacia terceirizados (Doc. 07), apresenta documentos quanto aos casos “c”, “d”, “h”, “i”, “j”, e “k”, e, quanto aos demais casos protesta pela realização de prova pericial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório o auto de infração é composto de três itens, todos relativos à glosa de despesas relativos à devedores duvidosos.

Rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, pelo fato de a fiscalização ter desconsiderado as provas apresentadas pela contribuinte, as quais diagnosticavam que as perdas em operações de crédito no montante de R\$ 80.790.819,90, eram originárias das cessões de crédito pactuadas entre a Impugnante e a empresa Santander Cia Securitizadora, reportando-se aos documentos de fls. 232 a 318 e mostrando indignação pelo fato do TVF não fazer menção às cessões de crédito.

De fato, a fiscalização desconsiderou a documentação apresentada em relação ao item nº 01 do Termo de Verificação. Referidos documentos demonstram a existência de uma perda registrada no Banco Santander por ocasião da cessão de créditos e o lançamento da Securitizadora na Movimentação Contábil dos Contratos Cedidos.

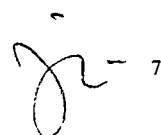
A lavratura do auto de infração foi motivada pelo entendimento de que as perdas apuradas na cessão dos créditos não se enquadram entre aquelas consideradas dedutíveis. A glosa levada a efeito teve como fundamento legal o art. 9º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, *verbis*:

“Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

(...)

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;



b) acima de R\$5.000,00 (cinco mil reais) até R\$30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem, as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais."

Por seu turno, o recorrente argumenta que a constituição do crédito tributário com base em um fato que a lei não prevê como hipótese de incidência de tributo corresponde a exigir tributo sem lei, que é, indiscutivelmente, uma afronta ao princípio da legalidade.

Na verdade, houve a cessão de créditos a outra pessoa jurídica, a título oneroso, conforme provado pelos documentos anexados aos autos.

Argumenta o ilustre relator do acórdão recorrido, que a glosa aconteceu em virtude de não estar devidamente justificada a exclusão efetuada pelo contribuinte, ou seja, a glosa corresponde a uma exclusão não justificada por qualquer das hipóteses da Lei 9.430/96.

Ouso discordar de tal entendimento, pois os documentos acostados aos autos comprovam que houve a cessão de créditos por parte do recorrente a uma terceira pessoa jurídica, sendo que a autoridade lançadora não fez qualquer alusão a respeito de eventual irregularidade sobre a operação, tampouco a respeito do valor da mesma, considerado pela decisão de primeira instância como sendo desistência no recebimento dos créditos.

Ainda que o Fisco não concorde com a operação realizada, considerando que entre o valor dos créditos cedidos e o valor recebido pela cessão houve uma perda para o recorrente, a qual poderia levar a uma conclusão de que a mesma não preenche os requisitos, na verdade, deve-se considerar que efetivamente ocorreu a cessão de créditos, e que a referida diferença preenche os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade expresso no artigo 242 do RIR/94.

Somente para argumentar, pode-se dizer que a transação resultou em uma perda para o recorrente, mas não negar-se a existência do prejuízo.

 8

Por simples suspeita não se pode presumir a ocorrência de fato gerador ou promover lançamento para a constituição de crédito tributário.

A legislação tributária não proíbe o sujeito passivo de exercer qualquer atividade econômica ou quaisquer operações e para o desempenho de suas atividades operacionais o empresário pode efetuar transações mercantis de qualquer natureza, as quais, quando irregulares e motivadoras de recolhimento a menor de tributos, o Fisco tem o poder-dever do lançamento de ofício dos valores a ele devidos.

O processo fiscal tem por finalidade primeira, o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado pelo julgador por força mesma do princípio da verdade material, na busca da descoberta da existência ou não da hipótese de incidência tributária originária do lançamento.

Assim, é de fundamental importância a verificação da motivação da exigência fiscal, se é adequada aos fatos e também à norma que a embasou, para que se possa definir a linha divisória entre a legalidade da exigência e o direito do contribuinte.

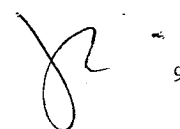
Em que pese o entendimento da turma recorrida, não se pode afirmar, com segurança, que todos os requisitos do artigo 142 do CTN estejam presentes, sobretudo os dispositivos legais infringidos no procedimento fiscal ora em exame, tendo em vista as circunstâncias em que o mesmo foi celebrado.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina em sua obra “Natureza Jurídica do Lançamento” (pág. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN que:

“O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Trata-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos.”
(grifei)

Mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz “mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário” aduziu:

“O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.”

 9

O Código Tributário Nacional, lei ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. “

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional (arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo.

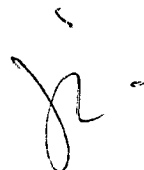
A determinação desses fatos, nos estritos termos da lei, pela autoridade administrativa competente, é que dá ensejo, portanto, à figura do lançamento, como instrumento empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária.

Isto posto, passemos ao exame das normas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, no que respeita aos requisitos formais necessários ao procedimento administrativo de constituição do crédito tributário.

Segundo este Decreto, a exigência do crédito tributário deve ser formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Em relação ao Auto de Infração, o art. 10 do já citado Decreto dispõe que:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;



II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;" (grifei)

Do dispositivo acima transcrito verifica-se a existência de duas espécies de atuações da administração fiscal.

A primeira espécie consiste na ação direta, externa e permanente do fisco, situação em que, constatada infração às normas da legislação tributária a autoridade administrativa competente - no caso: os Auditores Fiscais da Receita Federal, lavrarão o competente auto de infração, com observância das normas constantes do Decreto nº 70.235/72.

Denota-se aqui a preocupação do legislador ordinário em estabelecer os requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.

Requisitos esses implícitos na norma consubstanciada no art. 142 do Código Tributário Nacional e que dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário.

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte.

No caso, os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização, como supostamente violadas, quer dizer, inexistindo subsunção dos fatos às normas, não procede a violação daquelas normas jurídicas invocadas.

O ato praticado padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado.

Isto posto, conclui-se que, no caso sob análise, os fatos que motivaram o lançamento não se enquadram na norma legal que o fundamentou, pois o valor deduzido a título de perda, referem-se exclusivamente a perda pela cessão dos créditos não se enquadram aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal indicado pela fiscalização como infringido (art. 9º da Lei nº 9.430/96), pois a citada perda decorreu da transação pela cessão dos direitos creditórios a outra pessoa jurídica do ramo, e não pelo não recebimento dos créditos. Ou seja, efetivamente não é o caso da baixa de créditos vencidos e não recebidos que compõem o ativo circulante da empresa, os quais ainda não se encontravam em condições de serem registrados

como perda a débito da provisão para créditos de liquidação duvidosa, mas sim de créditos que foram alienados e que não mais pertenciam à fiscalizada, sendo que o valor da baixa refere-se ao resultado obtido da transação, e não ao valor dos créditos que deixaram de ser recebidos.

Por isso, não há que se questionar da aplicação do art. 9º da Lei 9.430/96 para a sua dedutibilidade. Trata-se, sim, de uma operação que não se encontra entre aquelas elencadas na citada norma legal, e tampouco em qualquer outra de exceção que venha a estabelecer a não dedutibilidade do resultado apurado na transação objurgada, a qual não seria aceita somente no caso da existência de qualquer irregularidade, qual seja, simulação, conluio etc., o que não é o caso.

Nessas condições, não há como concordar com o entendimento da autoridade fiscal, tampouco com a e. Turma de Julgamento, no sentido de que seriam dedutíveis apenas as perdas no recebimento de créditos conforme definidas no art. 9º da Lei 9.430/96. O valor deduzido pelo recorrente não está sujeito aos requisitos estabelecidos pelo referido dispositivo legal, uma vez que não se trata de perda no recebimento de créditos, mas sim de perda apurada pela cessão de créditos.

Efetivamente, o caso não se trata de créditos vencidos e não pagos que compõem o ativo do recorrente, que ainda não podem ser deduzidos como perda por não se enquadrarem nas hipóteses previstas pela Lei 9.430. Trata-se de créditos alienados, os quais não mais pertencem ao recorrente e, tendo em vista que da alienação resultou perda, é de se considerar dedutível o resultado.

Nada disso tendo sido colocado em dúvida, isto é, ocorrida a cessão por valor certo e determinado (fato incontroverso) e verificada a perda de capital pela entrega de créditos por valor inferior àquele recebido, resta patente a perda de capital experimentada pela recorrente, perda esta que nos termos da lei é passível de dedutibilidade.

A lei tributária não exclui, para efeito da determinação do lucro real, perdas decorrentes de negócios feitos com prejuízo, o que implicaria na adoção, para sua aferição, de critérios subjetivos de análise. A conveniência do negócio regularmente realizado é alvitre da administração, que à evidência usou critérios lógicos para sua realização, correndo os riscos que são inerentes.

Sendo certo que o cedente sofreu o prejuízo em questão na operação de cessão de créditos realizada, e, em razão de que a regularidade da referida operação não foi sequer questionada, nem mesmo o seu valor, é de se reconhecer a validade da exclusão dos valores cedidos para fins de determinação do lucro real.

Sendo assim, e tendo em vista que falece competência a este Conselho para promover ao aperfeiçoamento do lançamento, o que fatalmente resultaria da adequação dos fatos ao critério jurídico e fundamentação legais aplicáveis à espécie, só nos resta concluir pela improcedência da glosa que ensejou o lançamento procedido.

Aliás, exatamente essa mesma matéria já foi apreciada em outras oportunidades por esta Primeira Câmara, podendo destacar os seguintes acórdãos:



IRPJ – GLOSA DE DESPESA – DEDUTIBILIDADE – PERDAS EM CESSÃO DE CRÉDITO – As perdas apuradas em transações de cessão de direitos de crédito, não tendo restado dúvidas quanto a sua efetividade, nem questionado o valor referente à transação, devem ser consideradas como necessárias, normais e usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela empresa, e não há como questionar a dedutibilidade correspondente à diferença, em face da legislação de regência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A decisão proferida no lançamento principal estende-se aos lançamentos decorrentes.

Recurso voluntário provido.

Acórdão nº 101-95.845, de 08 de novembro de 2006.

IRPJ - ALIENAÇÃO DE TÍTULOS. PREJUÍZOS. – Os prejuízos obtidos por instituição financeira, em operação de alienação para outra instituição financeira, ainda que sua controlada, para que possam ser objeto de glosa, esta deve se fundamentar em prova robusta de que a alienação se deu por valor inferior ao de mercado, dela indevidamente se beneficiando a alienante.

Recurso voluntário provido.

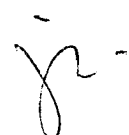
Concluindo, a cessão de créditos oriundos de operações de empréstimos e financiamentos, tal como realizada pelo recorrente, por estar fora do campo proibitivo das operações normais entre pessoas jurídicas (arts. 428, III, 1134 c/c 1133, 1089, 1077, 878, 1148, 1157, 1158, 1185 e 1233 do Código Civil e art. 10 da Lei nº 1060/1950), poderia ter sido plenamente realizada, visto inexistir quaisquer óbices legais.

Outrossim, a cessão de créditos resultou numa diminuição patrimonial, representada pelo mesmo deságio, pois o valor recebido pelos créditos é menor que o valor nominal dos mesmos e, com base no art. 299 do RIR/1999 e no Parecer Normativo nº 32/81 conclui que tratando-se de despesa operacional, afigura-se correto o procedimento adotado pela Impugnante quanto à contabilização das perdas decorrentes das cessões de crédito, devendo, por consequência, ser cancelado o auto de infração ora inquinado.

Nessas condições, voto pelo cancelamento do item 01 do Termo de Verificação.

ITEM Nº 02 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO

Trata-se de glosa de despesas relativas às perdas nas operações de crédito. A Fiscalização, ao analisar o relatório entregue pela interessada, verificou que as perdas relativas a 8.549 operações de crédito não atendiam as condições de dedutibilidade impostas pelo art. 9º,



incisos II e III, da Lei nº 9.430/1996, conforme palavras da própria autoridade autuante, **prazos para dedução não obedecidos**. O valor glosado montou a R\$ 30.134.212,40.

Alega o recorrente que a suposta infração seria referente somente à postergação de imposto, uma vez que as perdas com créditos seriam corroboradas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas. Nenhuma outra hipótese poderia ocorrer, razão pela qual toda e qualquer autuação nesse sentido somente poderia ocorrer sob a forma de postergação de imposto.

Afirma que esse não foi o procedimento adotado pelo fisco, que se limitou a glosar ditas despesas consideradas “antecipadas”, merecendo destaque o fato de que, na maior parte das vezes, a fiscalização nem mesmo identificou os períodos a que tais despesas competiriam, para fins de cálculo do IRPJ que, afinal, teria sido apenas postergado. Portanto, a glosa da despesa que foi supostamente antecipada não passa de equívoco de interpretação que não pode ser mantido, sob pena de imputar à recorrente pagamento do tributo em duplicidade.

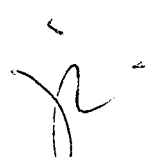
Com efeito, para o caso, se faz presente a figura da postergação do Imposto de Renda, no termos do artigo 219 do RIR/94, que prevê: *“A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º): I – a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido: ou II – a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.”*

Quando da ocorrência da postergação do imposto de renda, o oferecimento à tributação das parcelas postergadas, de forma espontânea, por parte do contribuinte, ou mesmo em procedimento de ofício, deve obedecer aos ditames dos parágrafos 1º e 2º do citado artigo 219 do mesmo regulamento:

§ 1º - 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 que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 193 (Decreto-lei nº 1598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º - O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 193 não exclui a cobrança de correção monetária, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decretos-lei nºs 1.598/77, art. 6º, § 7º, e 1.597/82, art. 16).

O Parecer Normativo nº 02, de 28 de agosto de 1996, destinou-se a normatizar o procedimento da fiscalização no caso da constatação da inobservância do regime de apuração do imposto.



Como visto acima, a autoridade fiscal, quando se deparar com as situações elencadas, ou seja, ao constatar que o contribuinte deixou de observar o regime de reconhecimento das receitas e despesas, deve tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve realizar a compensação de prejuízos de ofício, bem como atender ao PN 02/96.

O procedimento fiscal ora em exame deixou de atender o citado Parecer Normativo pois, tendo a recorrente antecipado o reconhecimento das mencionadas despesas, reduziu o lucro tributável do período-base em questão, porém, por outro lado, tal procedimento fez com que o lucro tributável fosse aumentado no período em que os citados custos e despesas efetivamente incorreram de acordo com o regime de competência.

A ser mantida a exigência da forma como se encontra, equivale a não admitir o aproveitamento de uma despesa legítima no período a que competir, pois a glosa deve ser utilizada somente quando é incabível o seu reconhecimento, em razão da inexistência, da falta de comprovação da mesma, da utilização de documentos inidôneos ou ainda, da desnecessidade da mesma. Porém, quando a despesa é legítima, ainda que contabilizada em período-base indevido, a pessoa jurídica tem o direito de registrar a mesma no período a que competir. Por essa razão é que surgiu a figura da postergação do pagamento do imposto.

Esse é o caso dos autos, pois equivocou-se a fiscalização, ao não considerar o direito remanescente de aproveitamento das despesas, tendo em vista que, apesar do registro antecipado a débito do resultado do ano-calendário de 1998, as mesmas poderiam ter sido apropriadas nos períodos-base posteriores a que competiam, e antes do ano em que ocorreu a ação fiscal (2003).

Em outras palavras, deveria a autoridade autuante, ter aplicado o disposto no Parecer Normativo nº 02/96, isto é, dar o tratamento de postergação no pagamento do imposto/contribuição.

Além disso, olvidou-se a fiscalização, e também a turma julgadora de primeiro grau, do que dispõe o artigo 10 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

(...)

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

No caso, segundo se depreende do item 02 do Termo de Verificação Fiscal, as perdas foram registradas de créditos já vencidos, nos meses de setembro e outubro de 1998, e não mais poderiam elas ser impugnadas pelo fisco, eis que, quando da lavratura do auto de infração (novembro de 2003), já estavam decorridos mais de cinco anos do vencimentos dos créditos registrados como despesa e objetos da glosa em questão. Assim, consolidou-se os

registros contábeis relativos àqueles períodos, não mais cabendo questionar as perdas registradas.

Diante dos fatos expostos, não pode, pois, prevalecer este item da exigência (item 02 do Termo de Verificação Fiscal).

ITEM Nº 03 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO

Consta da acusação fiscal a seguinte irregularidade:

3 – Verificação das condições de dedutibilidade postas pela legislação fiscal, relativas às perdas listadas em Termo de Intimação Fiscal lavrado em 26/06/2003: A Fiscalização solicitou à contribuinte, por meio do Termo de Intimação lavrado em 26/06/2003 (fls. 104/105), a apresentação de documentação pertinente à diversas operações de crédito listadas na própria intimação. A análise da documentação apresentada revelou irregularidades descritas nos itens “a” a “k”, às fls. 14 e 15 (fls. 3 e 4 do TVF).

Em sua defesa, o recorrente limita-se a alegar dificuldades na obtenção da documentação atinentes aos casos “a” a “k”, posto que as medidas judiciais são patrocinadas por escritórios de advocacia terceirizados (Doc. 07), apresenta documentos quanto aos casos “c”, “d”, “h”, “i”, “j”, e “k”, e, quanto aos demais casos protesta pela realização de prova pericial.

Pois bem, em todas as oportunidades que teve, o recorrente deixou de apresentar os respectivos documentos comprobatórios das operações de crédito listadas.

A glosa das despesas levada a efeito pela fiscalização, segundo entendo, foi efetivada em conformidade com a norma tributária, tendo em vista que o recorrente não logrou demonstrá-las.

Na fase recursal, a reclamante apenas faz menção à defesa inicial, porém, deixa de apresentar uma única prova que possa dar guarida ao seu intento.

Deve-se ressaltar que a recorrente, em nenhuma das oportunidades que teve, buscou justificar as despesas ou mesmo apresentar os documentos que embasaram os registros em sua escrituração, a débito das contas de resultado do exercício.

Sobre o assunto, este Conselho tem se manifestado através de suas Câmaras, no sentido de que não basta uma despesa estar contratada e até o pagamento estar revestido de formalidades externas características para que seja ela considerada dedutível. É preciso estar comprovada a efetividade da realização dos referidos gastos, através de documentos formais para tanto.

Dessa forma, sou pela manutenção do item 03 do Termo de Verificação Fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

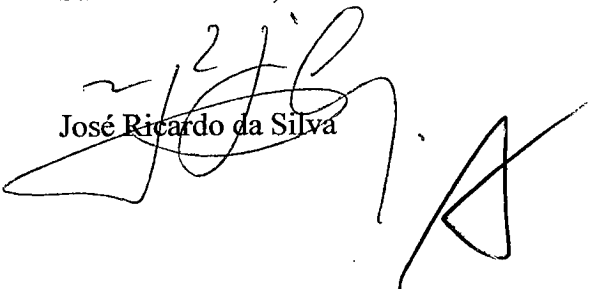
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em se tratando de lançamento chamado decorrente, cuja exigência deu-se com base nos mesmos fatos apurados no auto de infração relativo ao Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada naquele procedimento constitui prejulgado na decisão do feito relativo ao tributo reflexo.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência os itens 01 e 02 do Termo de Verificação Fiscal.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2008


José Ricardo da Silva