



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

Processo nº 16327.720060/2011-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1401-000.476 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 15 de agosto de 2017
Assunto CALCULO DE POSTERGAÇÃO
Recorrentes FINANCEIRA ITAU CBD S/A - CRÉDITO FINANCIAMENTO
E INVESTIMENTO
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para a verificação e cálculo do imposto postergado, nos termos do voto do Redator designado. Vencida a Conselheira Livia De Carli Germano. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos

Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano (vice-Presidente) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Assim apontou o relatório da decisão recorrida:

Em procedimento de fiscalização, a empresa em referência sofreu ajuste de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo sido retificados os saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

A fiscalização apurou os seguintes fatos e infrações (fls. 998/1009):

ANÁLISE DAS PERDAS EM CRÉDITOS ANOS 2006 E 2007

A) PERDAS NÃO COMPROVADAS	2006	2007
Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito (Lei 9.430/96, art. 9º)*	170.583.832,25	262.111.845,84
Total do banco de dados apresentado à fiscalização	170.436.170,53	261.945.139,34
Perdas não comprovadas	147.661,72	166.706,50
* Valores informados em DIPJ's - fls. 384 e 407.		
B) PERDAS EM DESACORDO COM O CRITÉRIO TEMPORAL PREVISTO EM LEI	1.436.545,56	1.540.218,77
C) PERDAS INCLUÍDAS INDEVIDAMENTE		34.720,52
D) CONTRATOS EM DUPLICIDADE	24.916,45	206.639,58
E) CONTRATOS JÁ BAIXADOS EM 2006		936.792,25
TOTAL DA DEDUÇÃO INDEVIDA (A + B + C + D + E)	1.609.123,73	2.885.077,62

A empresa apresentou impugnação (fls. 1049/1053), contestando apenas a glosa apontada no item B, com base nos seguintes argumentos:

a) A divergência temporal para a apropriação das perdas decorre da aplicação de premissas diversas, já que a Impugnante, para o cômputo dos seis meses mencionados na legislação, considerou 180 dias. O mesmo procedimento foi adotado com relação à alínea "b" em que para o cômputo do ano foram considerados 360 dias (doc. 02).

b) Em razão da variação do número de dias de cada mês, a divergência de procedimentos surtiu efeitos principalmente para os contratos com vencimento no início de julho, pois a Impugnante apropriou a perda no final de dezembro e a fiscalização entendeu que tal perda somente poderia ter sido apropriada no início de janeiro do ano seguinte.

c) Apesar da divergência de premissas acima exposta, importante salientar que a Impugnante não pretende discutir na presente impugnação a divergência de procedimentos, mas sim demonstrar que a possibilidade de apropriação das perdas mencionadas no item B do quadro resumo da autuação é apenas uma questão temporal. Ou seja, a fiscalização não traz outros argumentos para a impossibilidade de apropriação das perdas senão o não atendimento dos critérios temporais.

d) Partindo-se do raciocínio da própria fiscalização, conclui-se que improcede o montante a glosa do item B efetuada para o ano de 2007. Isso porque, se a fiscalização entendeu que tais despesas apropriadas em dezembro de 2006 poderiam ser apropriadas em janeiro de 2007, o montante de R\$ 1.436.545,56, apontando como divergência em 2006, deveria ter sido considerado em 2007. Mas isso não foi feito!

e) Especificamente com relação ao item B do quadro resumo da autuação, a Impugnante discorda do montante da glosa efetuada para o ano de 2007, já que o correto seria R\$ 103.676,21 (R\$ 1.540.218,77 de glosa para 2007 - R\$ 1.436.545,56 de glosa para 2006, mas que poderia ter sido apropriado em janeiro de 2007).

f) Ressalte-se que, apesar de o ano de 2008 não ter sido objeto de autuação, o mesmo procedimento deveria ter sido realizado para as despesas apropriadas em dezembro de 2007, já que tais valores devem ser considerados em 2008.

g) Portanto, pelas mesmas razões acima, o valor do montante a ser glosado em 2007 deverá ser apropriado em 2008 (apesar de esse ano não ter sido objeto de autuação).

h) As retificações nas declarações mencionadas pela fiscalização no item 4.2 do presente auto de infração, pertinente à matéria ora tratada (perdas nas operações de crédito), em nada modifica o resultado das informações transmitidas nas declarações originais (doc. 03). Por essa razão, independentemente de as declarações terem sido retificadas durante procedimento de fiscalização, elas devem ser acolhidas pela autoridade autuante.

i) A requerente pede o seguinte: i) o reconhecimento do equívoco incorrido pela fiscalização quando da apuração do montante da glosa do ano de 2007, especificamente com relação ao item B (perdas em desacordo com o critério temporal previsto em lei) e, conseqüentemente, a aplicação desse mesmo entendimento para anos subsequentes; ii) acolhimento das retificações nas declarações mencionadas pela autuação no item 4.2.

Em 16 de abril de 2015 a DRJ em São Paulo julgou a impugnação parcialmente procedente, para reduzir o valor da glosa apontada no item B para o ano calendário de 2007 em R\$ 1.436.545,56 (valor da glosa de 2006), passando de R\$1.540.218,77 para R\$103.673,21. Assim, o total do ajuste de base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2007 passou de R\$ 2.885.077,62 para R\$1.448.532,06.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO. CRITÉRIO TEMPORAL. DEDUTIBILIDADE NO ANO SUBSEQUENTE. CABIMENTO.

Os créditos sem garantia, de valor até R\$ 5.000,00 poderão ser registrados como perda após seis meses da data de vencimento, e os acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00, após um ano. As

perdas que se tornaram dedutíveis no ano calendário subsequente devem ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO APÓS INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESCABIMENTO.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz efeitos, ficando a pessoa jurídica sujeita às penalidades previstas na legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O acórdão recorrido menciona a necessidade de reexame necessário, submetendo o processo a este CARF.

O contribuinte teve ciência do acórdão por meio da abertura da mensagem em sua Caixa Postal eletrônica na data de 6 de maio de 2015 (fl. 1.200) e apresentou recurso voluntário em 3 de junho de 2015 (fl. 1202-1206).

Em seu recurso, o contribuinte sustenta, em síntese, que, considerando que o acórdão recorrido determinou que se subtraísse do montante das perdas não dedutíveis em 2007 o valor glosado em 2006, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao ano subsequente (2008). Todavia, como não há a possibilidade de retificação da DIPJ 2009 para a inclusão de tais perdas, "*resta evidente que não há outra alternativa a ser adotada no caso em tela que não seja o cancelamento da glosa para o ano de 2007*". Ao negar esse pedido sob o argumento de que o ano de 2008 não foi objeto da autuação, o resultado é um enriquecimento ilícito por parte do Fisco.

Recebi o processo em distribuição realizada em 19 de maio de 2017.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Recurso de Ofício

O valor desonerado (cuja base de cálculo foi de R\$ 1.436.545,56) é inferior ao atual limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017, que é de R\$ 2.500.000,00. Vale notar que assim dispõe o enunciado da Súmula CARF n. 103:

"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

Diante disso não conheço do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Insurge-se a contribuinte contra a parte da decisão do acórdão recorrido que não cancelou integralmente a glosa para o ano calendário de 2007 por não admitir a aplicação reflexa dos efeitos da decisão ao ano de 2008, em razão de este não ter sido objeto da autuação.

De fato, o acórdão recorrido acolheu o pedido da contribuinte de se subtrair, do montante das perdas não dedutíveis em 2007, o valor glosado em 2006 objeto da autuação. Todavia, julgou a impugnação parcialmente improcedente por entender que, considerando que a autuação versou apenas sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2006 e 2007, extrapola os limites da lide a análise de questões relativas à base de cálculo desses tributos em 2008. Assim, muito embora não se discuta o direito à dedução, no ano-calendário de 2008, do valor das perdas glosadas em 2007, o pedido da contribuinte não poderia ser acolhido por estar o ano de 2008 supostamente fora dos limites da lide em questão.

O resultado desse julgamento indubitavelmente acarreta um enriquecimento ilícito por parte do Fisco, já que não se questiona que (i) houve recolhimento a maior de IRPJ e CSLL em 2008 e, que (ii) em virtude da pendência deste processo administrativo e do decurso do prazo, não há mais possibilidade de a contribuinte retificar espontaneamente a DIPJ/2009 para incluir tais perdas e assim documentar o surgimento do crédito em questão. O pedido foi negado, vale repisar, apenas sob o argumento de que o ano de 2008 não faria parte da lide.

Ora, o que delimita os termos da lide não é o auto de infração, mas a impugnação apresentada pelo contribuinte. É ali que tem início o contraditório e a dialeticidade entre as imputações e provas trazidas pela autoridade fiscal e as defesas e provas trazidas pelo contribuinte.

No caso, a ora Recorrente formulou, já na impugnação, o pedido de cancelamento da glosa para o ano de 2007 por considerar que houve pagamento a maior de tributos em 2008 e que não se pode mais reconhecer tal indébito em virtude do decurso do prazo e da matéria estar sendo discutida neste processo. Ou seja, a contribuinte não pede a alteração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008, mas apenas a consideração, ao se julgar a glosa de 2007, de que houve pagamento a maior de tributos que não serão recuperados em virtude do decurso de prazo e da própria pendência deste processo administrativo.

Os documentos juntados à impugnação (docs. 3 a 6) demonstram que, com a glosa do ano de 2007 e a não inclusão das perdas em 2008 houve recolhimento a maior de IRPJ e CSLL respectivamente nos valores de R\$269.538,28 e R\$139.217,60.

Isso porque caso ocorresse, em 2008, a dedução das perdas de 2007 no valor de R\$1.540.218,77, a Recorrente deveria recolher menos tributos em 2008, conforme demonstram os quadros a seguir:

ANO CALENDÁRIO 2008

IRPJ

Descrição	Sem a Dedução (DIPJ)	Com a Dedução	Diferença
Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos	59.151.937,07	57.611.718,30	1.540.218,77
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais (30%)	- 17.745.581,12	- 17.283.515,49	- 462.065,63
Lucro Real	41.406.355,95	40.328.202,81	1.078.153,14
IRPJ (15%)	6.210.953,39	6.049.230,42	161.722,97
IRPJ Adicional (10%)	4.116.635,59	4.008.820,28	107.815,31
IRPJ Total a Pagar	10.327.588,99	10.058.050,70	269.538,28
(-) Deduções de Incentivo Fiscal	- 65.445,57	- 65.445,57	-
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	- 335.527,30	- 335.527,30	-
(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	- 9.511.263,17	- 9.511.263,17	-
Imposto de Renda a Pagar	415.352,95	145.814,66	269.538,28

CSLL

Descrição	Sem a Dedução (DIPJ)	Com a Dedução	Diferença
BC Antes da Compensação de BC Negativa	59.151.789,07	57.611.570,30	1.540.218,77
(-) Compensação de BC Negativa (30%)	- 17.745.536,72	- 17.283.471,09	- 462.065,63
Base de Cálculo da CSLL	41.406.252,35	40.328.099,21	1.078.153,14
CSLL (13%)	5.346.623,74	5.207.406,14	139.217,60
CSLL Total a Pagar	5.346.623,74	5.207.406,14	139.217,60
(-) CSLL Paga por Estimativa	- 2.975.359,00	- 2.975.359,00	-
CSLL a Pagar	2.371.264,74	2.232.047,14	139.217,60

Não restam dúvidas de que, seguindo o mesmo entendimento acatado pela DRJ para o ano de 2006, as perdas glosadas em 2007 deveriam ser deduzidas em 2008. Isso foi admitido inclusive pela decisão recorrida.

Conforme visto, não procede o argumento da DRJ de que a análise dessa questão extrapola os limites da lide eis que (i) a lide é formada quando o contribuinte formula seu pedido na impugnação ao lançamento e (ii) o pedido não é de aplicação direta dos efeitos da dedução para o ano-calendário de 2008, mas apenas de se considerar, ao se julgar a glosa de 2007, que houve pagamento a maior de tributos em 2008 e não há mais possibilidade de sua recuperação.

No caso, o problema não é de extrapolar os limites da lide, mas de ausência de base legal expressa para o pedido formulado pela contribuinte, o qual está baseado apenas no princípio constitucional da vedação ao enriquecimento ilícito da Administração.

É verdade que, em geral, princípios constitucionais, em sua função de cânones interpretativos (ou, para Humberto Ávila, mandamentos de otimização), em geral demandam concretização por meio de regras gerais e abstratas, sendo esta uma escolha exclusiva do legislador. Em outras palavras, os princípios, como nortes do sistema jurídico, dizem o que se deve atingir mas não como, sendo a forma para se chegar ao resultado uma opção deixada a cargo, a princípio, do Poder Legislativo.

Mas as funções dos princípios não se esgotam na interpretação e integração do ordenamento, sendo eles também normas jurídicas dotadas, assim, de certo grau de eficácia. Neste sentido, alguns deles, em virtude de sua densidade axiológica e elevada carga valorativa, independem de mediação concretizadora por meio de regra geral e abstrata, podendo ser objeto de aplicação direta por quaisquer dos Poderes, resultando na criação de uma regra individual e concreta.

É o caso dos princípios inscritos no artigo 37 da Constituição, dentre os quais se destaca a moralidade administrativa, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal, em um dos julgados que culminaram na edição da Súmula Vinculante n. 13¹:

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. VEDAÇÃO NEPOTISMO. NECESSIDADE DE LEI FORMAL. INEXIGIBILIDADE. PROIBIÇÃO QUE DECORRE DO ART. 37, CAPUT, DA CF. RE PROVIDO EM PARTE.

I - Embora restrita ao âmbito do Judiciário, a Resolução 7/2005 do Conselho Nacional da Justiça, a prática do nepotismo nos demais Poderes é ilícita.

II - A vedação do nepotismo não exige a edição de lei formal para coibir a prática.

III - Proibição que decorre diretamente dos princípios contidos no art. 37, caput, da Constituição Federal.

IV - Precedentes.

V - RE conhecido e parcialmente provido para anular a nomeação do servidor, aparentado com agente político, ocupante, de cargo em comissão.

(RE 579.951/RN, Tribunal Pleno, Relator Min. Ricardo Lewandowski, j. 20/08/2008)

No caso, a vedação ao enriquecimento ilícito nada mais é do que uma faceta da moralidade administrativa, a evitar que a Administração invoque questões puramente formais como base para negar um direito do contribuinte que sequer se questiona, como ocorre na hipótese ora discutida.

Assim, mesmo não havendo base legal expressa para se considerar, no valor do ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2007 o montante da glosa relativa a 2008 e que não pode mais ser recuperada pelo contribuinte, entendo que o pedido pode ser acatado.

Cumprе notar que os julgadores administrativos não estão impedidos de apreciar questões constitucionais nem de considerar a aplicação de princípios constitucionais em seus julgamentos. O que é vedado, por ser reservado ao Poder Judiciário, é a declaração de inconstitucionalidade.

Dito de outra forma, a declaração de inconstitucionalidade de normas gerais e abstratas é matéria restrita ao Poder Judiciário, mas isso não significa que os demais Poderes, em sua atuação, não possam apreciar a constitucionalidade de normas ao interpretá-las e aplicá-las ao caso concreto. Desse modo, ressalto que o presente julgado não constitui afronta ao enunciado da Súmula CARF n. 2, segundo o qual "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

¹ Súmula Vinculante n. 13 - "A nomeação de cônjuge, companheiro ou parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o terceiro grau, inclusive, da autoridade nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confiança ou, ainda, de função gratificada na administração pública direta e indireta em qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas, viola a Constituição Federal."

Neste sentido, voto pela procedência do recurso voluntário, permitindo a dedução, do valor de principal da glosa de 2007, dos valores de principal R\$269.538,28 (IRPJ) e R\$139.217,60 (CSLL), corrigidos pela SELIC desde julho de 2008.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto vencedor

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado

Em que pese o voto da I. Relatora Livia De Carli Germano, peço permissão para dela divergir em relação à sua proposta de dar procedência ao recurso, para permitir a dedução, no ano de 2007, dos valores (principais) de R\$ 269.528,28 (IRPJ) e de R\$ 139.217,60 (CSLL).

A maioria da turma entendeu que a dedução, no ano de 2007, de despesas que só ocorreram, efetivamente, em 2008 não pode ensejar a exoneração do lançamento de glosa das despesas no ano de 2007.

Por outro lado, também não se pode concluir que um mesmo valor possa ser exigido 2 (duas) vezes, em espaço de tempo distintos, *in casu*, em 2007 (por meio do auto de infração) e em 2008 (por meio de recolhimento espontâneo pela empresa).

Desta forma, entendo que a postergação deve ser reconhecida, desde que: 1) a empresa efetivamente tenha deixado de deduzir, no ano de 2008, o valor das despesas glosadas, pela fiscalização, no ano de 2007; e 2) no ano de 2008, esta falta de contabilização, e, por conseguinte, falta redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tenha gerado uma efetiva tributação a maior do IRPJ e da CSLL (em 2008).

Durante a sessão, o Conselheiro Guilherme Adolfo sinalizou em seus comentários a existência de mais de uma formas de cálculo da postergação: com, ou sem, multa de mora; e por imputação linear ou por imputação proporcional.

Não obstante, a turma não decidiu qual forma de apuração deveria ser aplicada ao caso. Entretanto, como a proposta vencedora foi de baixar o processo em diligência, a fiscalização deverá apresentar os cálculos conforme o que será exposto à frente.

Nesse sentido, voto por baixar o processo em diligência, para que a autoridade fiscal informe o que segue:

a) intime o contribuinte a apresentar os documentos que considere necessários para a comprovação do pagamento a maior do IRPJ, apurado pela fiscalização em 2007 e supostamente pago em 2008, que tenha sido decorrente das operações contestadas na autuação;

b) confeccione e apresente os cálculos da postergação:

b1) com a multa moratória e por imputação linear;

- b2)** com a multa moratória e por imputação proporcional;
- b3)** sem a multa moratória e por imputação linear;
- b4)** sem a multa moratória e por imputação proporcional;
- c)** confeccione relatório do resultado da diligência em que constem os cálculos acima referidos;
- d)** dê ciência do resultado da diligência ao recorrente, franqueando o prazo de 30 (trinta) dias para a sua manifestação se este assim o desejar, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.784/1999;
- e)** Após, favor devolver os autos a este Colegiado com o fito de concluirmos o seu julgamento.

Por derradeiro, convém observar que a efetiva ocorrência da postergação, bem como da forma de cálculo mais adequada de sua apuração, somente serão verificadas no retorno do processo ao CARF, não vinculando nenhum conselheiro sobre o teor desta diligência.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa