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

Processo nº	18471.001077/2003-77
Recurso nº	166.932 De Ofício
Acórdão nº	**1103-00.402 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de janeiro de 2011
Matéria	IRPJ, CSLL
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	RÁDIO MANCHETE LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa:

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS – DECADÊNCIA PARA DEDUÇÃO

As despesas incorridas por regime de competência entre 1993 e 1997 e reconhecidas e deduzidas em 1998 não foram atingidas pela decadência. Caberia à autoridade fiscal verificar se houve efetivamente redução indevida de IRPJ e de CSLL e se houve qual seria a diferença, com a recomposição dos lucros, bases positivas ou prejuízos, bases negativas dos anos-calendário de competência e o da autuação, com cálculo da "trava" de 30%. E daí, havendo, lançar só a diferença de IRPJ e de CSLL com abatimento dos pagos a maior no ano-calendário da postergação, se fosse o caso.

Trata-se de ônus do fisco que para instrução dos lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

MARCOS TAKATA - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata (Relator), Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva.

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 167 a 173) e de CSL (fls.174 a 177), em que constam as exigências de R$ 776.643,92 e R$ 260.318,15, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, além da multa isolada de IRPJ de R$ 116.652,28. Os fatos geradores são referentes ao ano-calendário de 1998.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 159 a 163) abordou as seguintes infrações:

a) Glosa de despesas não comprovadas no total de R$ 1.076.791,49 (IRPJ e CSL).

Foi discriminado na documentação o montante de R$ 1.092.074,49 de despesas não comprovadas. Após a verificação de livros e documentos, o autuante apurou que o montante seria de R$ 1.076.791,49 e esclareceu que a diferença de R$ 15.283,00 deveu-se a equívoco da interessada no preenchimento do Anexo IV, conforme explicitado no item 1.a, de fl. 159.

b) Despesas indedutíveis (IRPJ e CSL), por inobservância ao regime de competência, no total de R$ 2.177.185,45.

Este total é composto das seguintes parcelas:

"Ecad – direitos autorais": R$ 817.882,01 e R$ 496.029,44, relativos aos períodos-base de 1992 a 1995, já alcançados pela decadência; e

"Juros de mora": R$ 863.334,00, relativos a tributos de períodos-base de 1995 a 1997, já alcançados pela decadência, além de não terem sido quitados.

c) Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSL sobre base de cálculo estimada, nos valores de R$ 4.604,00 e R$ 112.048,28, relativos aos meses de 10/1998 e 11/1998, respectivamente.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 9/09/2003, a recorrente apresentou em 9/10/2003, impugnação, alegando, em síntese que:

a) Passou por graves dificuldades econômico-financeiras em toda a década de 90, por conta da sua transferência ao Grupo da Rede Central de Comunicações Ltda.;

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

b) Quanto às despesas incomprovadas, os documentos até hoje se encontram indisponíveis aos novos sócios. Foi solicitado ao Juízo da 5ª Vara Empresarial de Falências e Concordatas que fosse autorizada a busca no edifício antigo, visto que estava lacrado e impedida a entrada de qualquer pessoa, salvo síndico, perito judicial e oficial de justiça;

c) São inválidas as intimações e reintimações efetuadas pelo fisco para que a recorrente apresentasse documentos, para as quais estava e ainda está impossibilitada pelo Poder Judiciário de fazê-lo. É inválida a glosa de despesas operacionais e financeiras e é inválido o recálculo do lucro real do ano-calendário de 1998, bem como multa isolada de IRPJ e CSL;

d) Não foi correta a glosa de despesas do "Ecad – Direitos Autorais", correspondentes à consolidação de toda a dívida das estações de rádio pertencentes à interessada para com o Ecad. A glosa está em desacordo com orientação da Receita Federal, que tem admitido o lançamento de despesa fora do período de apuração quando não gerar a postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real. E que, ao registrar as referidas despesas em 1998, ainda não havia ocorrido a decadência para os períodos-base de 1993 a 1995;

e) Também não procede a glosa de juros de mora sobre tributos no ano de 1998, no total de R$ 863.334,00, por dois motivos: primeiro, porque, se lançados nos períodos de competência anteriores, teriam gerado imposto de renda pago a maior ou prejuízos a serem compensados com o que fosse devido no ano de 1998; segundo, porque o montante de R$ 527.904,95 se refere a juros incidentes no próprio ano de 1998;

f) Sobre a falta de pagamento de IRPJ e CSL relativos aos balanços de redução levantados nos meses de 10/1998 e 11/1998, não assiste razão ao autuante, por dois motivos: inicialmente, porque no ano de 1998 a interessada apurou prejuízo fiscal; segundo, porque o fato gerador do IRPJ era anual, e não mensal, sendo ilegal a pretensão; por isso, é indevida a multa;

g) Ao aderir ao Refis, a interessada se utilizou de prejuízos fiscais de anos anteriores e da base de cálculo negativa da CSL porque não sabia da existência de outro tributo que pudesse ser devido. O autuante deveria ter levado em conta a compensação desses

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

prejuízos de anos anteriores ou do próprio ano de 1998 no cálculo dos autos de infração e só lançar o remanescente, pois esses se referem a períodos anteriores à adesão ao Refis. Se não houvesse sobra de prejuízos fiscais para serem utilizados do Refis, o autuante deveria representar ao Refis, para que os valores utilizados fossem estornado. Requereu que, após o julgamento da impugnação, fosse-lhe aberto prazo para se manifestar acerca da retificação da utilização que formulou na composição do Refis;

h) Deve ainda ser considerado pela DRJ que a recorrente optou pelo regime de lucro presumido a partir do ano de 2000 e calculou erradamente a base de cálculo do IRPJ e da CSL mediante a aplicação do percentual de 32%, quando o correto seria 8%, pois a recorrente é empresa comercial e não prestadora de serviços. Tanto que está registrada na Junta Comercial do Rio de Janeiro, e não no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, como sociedade civil. Assim, Os cálculos devem ser refeitos a partir do 1º trimestre/2000, mediante a aplicação do percentual de 8% sobre suas receitas brutas, com a consequente apuração dos valores recolhidos a maior, para futura compensação com o que vier a ser considerado como devido.

DA DECISÃO DA DRJ
E DO RECURSO DE OFÍCIO

Em 9/11/2006, acordaram, por maioria de votos, os membros da 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I julgar procedente em parte o lançamento, para:

1. retificar a exigência de IRPJ para R$ 286.948,52, acrescida de multa de ofício de 75% de mora;

2. retificar a exigência de CSL para R$ 103.615,62, acrescida de multa de ofício de 75% de juros de mora; e

3. manter a exigência da multa isolada de R$ 116.652,28.

Seguem as razões do decisório da DRJ:

a) Quanto ao pedido de consideração da situação da interessada

Não cabe à autoridade fiscal, levar em consideração as alegações sobre a situação financeira, pois a lei tributária não diferencia contribuintes e a autoridade fiscal está obrigada a exigir os tributos devidos quando verifica infração às leis fiscais.

b) Quanto à glosa de despesas não comprovadas

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Como a recorrente, até a presente data, não juntou nenhuma prova, é de se concluir que, de fato, não dispõe de tal documentação, razão pela qual deve ser mantida a exigência relativa à glosa de despesas não comprovadas, no total de R$ 1.076.791,49.

c) Quanto à glosa de despesas indedutíveis

O autuante não informou se as despesas de períodos anteriores já teriam sido deduzidas nos períodos de competência. E, apesar de informar que algumas não foram quitadas, não as identificou.

A postergação de despesas não gera prejuízo ao fisco. Desse modo, foram acatadas as despesas relativas aos períodos não decaídos (1993 a 1997), e mantidas apenas aquelas referentes ao ano-calendário de 1992, no total de R$ 218.403,87.

d) Quanto à multa isolada sobre a falta de recolhimento do IRPJ e da CSL

A falta de pagamento, quando devido o tributo no mês (o pagamento da estimativa mensal é dever legal), enseja multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV da Lei 9.430/1996, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal no ano.

Mantida a exigência de R$ 116.652,28.

e) Quanto ao pedido de recálculo do Refis

A recorrente disse que não imaginava, quando aderiu ao Refis, que lhe fossem exigidos de ofício outros tributos e, por isso, utilizou-se do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSL no cálculo dos valores devidos. Como os lançamentos se referiam a períodos anteriores à adesão ao Refis, o autuante deveria ter levado em conta o prejuízo fiscal e lançado somente o débito remanescente. Caso não houvesse sobra para compensar no Refis, o autuante deveria representar junto ao Refis para que fossem efetuados os estornos necessários. Assim pediu prazo para retificar o prejuízo fiscal.

Não há previsão legal para tal pedido, muito menos para o âmbito da DRJ, cuja competência é apenas apreciar litígios tempestivamente instaurados.

f) Quanto ao pedido de retificação das DIPJ a partir do ano-calendário de 2000, isso constitui matéria que escapa da competência da DRJ.

Os lançamentos devem ser retificados conforme segue:

Despesas não comprovadas	1.076.791,49
Despesas indedutíveis	218.403,87
Total tributável (lucro líquido)	1.295.195,36
Cálculo do IRPJ:	

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

(-) prejuízo fiscal (fl. 171)	51.401,27
(=) valor tributável	1.243.794,09
IRPJ 15%	186.569,11
IRPJ adicional (-240.000x10%)	100.379,41
Total IRPJ	**286.948,52**
Cálculo CSLL:	
Base de cálculo	1.295.195,36
CSLL 8%	103.615,62

Vencido o presidente, que julgou improcedente a glosa de despesas indedutíveis, esse recorreu de ofício ao CARF (fl 329). Não houve recurso voluntário por parte da recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA

Como se viu do relatório, trata-se de remessa de ofício, ou, na linguagem do PAF (art. 34 do Decreto 70.235/72), de recurso de ofício do Presidente da 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, conforme o art. 1º da Portaria MF 3/08.

A matéria devolvida a este juízo reserva-se à questão da postergação de despesas, que teriam sido incorridas nos anos-calendário de 1993, 1994, 1995 (despesas de "Direitos Autorais" e de "Juros de mora" s/ impostos e contribuições em 1995), 1996 e 1997 (despesas de "Juros de mora" s/ impostos e contribuições), mas reconhecidas contabilmente e deduzidas no ano-calendário de 1998.

O autuante, no Termo de Verificação Fiscal, que integra os autos de infração, arguiu estarem alcançados pela decadência as despesas incorridas nos anos-calendário de 1993 a 1997, impedindo a recomposição do lucro dos períodos envolvidos (fls. 160 e 161). Ademais, aduz que grande parte das despesas não foram solvidas, e que a interessada não dispunha de documentação para tal recomposição.

Nota-se que o *motivo* da glosa integral das despesas em comentário foi a inobservância do regime de competência, no caso, da postergação de despesas incorridas em outros anos-calendário, como se vê do Termo de Verificação Fiscal (fls. 160 e 161) e dos instrumentos específicos dos autos de infração – fls. 169 e 175.

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Ou seja, tanto o motivo como a motivação (capitulação legal ou normativa) é a inobservância do regime contábil de competência – art. 6º, §§ 5º e 6º, do Decreto-lei 1.598/77; art. 273 do RIR/99.

Posto isso, a diverso senso do deduzido pelo acórdão *a quo*, não posso afirmar que a postergação de despesas em nada prejudica o fisco.

Evidente que, se, nos anos-calendário em que as despesas são incorridas segundo o regime de competência, o contribuinte apura lucro real e base de cálculo positiva de CSL em valor igual ou superior ao das despesas, certamente a postergação dessas não implica postergação e muito menos redução indevida do IRPJ e da CSL.

E se o contribuinte houver apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL nos referidos anos-calendário, haverá *redução indevida ou postergação do IRPJ e da CSL? Depende*. Se no ano-calendário da dedução houver apurado também prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em valor igual ou superior ao das despesas, certamente que não.

Agora, suponha-se o quadro no qual em todos os anos-calendário de competência o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL.

Nesse desenho, se no ano-calendário em que a despesa é reconhecida e deduzida, ele apura lucro real e base de cálculo positiva da CSL, e 30% desse lucro real e da base de cálculo positiva da CSL *antes* de tal dedução forem *inferiores ao "estoque" de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL*, terá havido uma *postergação*[1] *ou redução indevida* de IRPJ e de CSL.

A medida postergada ou reduzida indevidamente, nesse caso, a meu ver, demandaria verificar qual *percentual do "estoque"* de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL adicionados com o total das despesas seria compensável em face da "trava" de 30%. Imagine-se que sejam compensáveis 80% do "estoque" de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL. Então, *20% das despesas postergadas* implicariam *redução indevida ou postergação do IRPJ e da CSL*, a meu ver (aplicação da proporção total sobre o valor das despesas).

Pois bem. Não diviso decadência das despesas incorridas por regime de competência entre 1993 e 1997. Os autos de infração foram lavrados em 9/09/03, mas o ano-calendário da dedução e objetivado pela autuação foi o de 1998. Descabido cogitar, pois, de decadência das referidas despesas que foram deduzidas no ano-calendário de 1998.

Outrossim, o argumento do autuante da impossibilidade da recomposição do lucro fica derruído.

Igualmente perece sentido, pois, a arguição de que grande parte das despesas não resultou solvida, pois a decadência não se aperfeiçoou quanto às despesas em dissídio.

[1] Hipótese em que em anos-calendários ou períodos de apuração subsequentes tenha sido possível a integral compensação do "estoque" de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSL.

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Por consequente, caberia à autoridade fiscal verificar se houve efetivamente redução indevida do IRPJ e da CSL e se houve qual foi a diferença, com a recomposição do lucro, base negativa de CSL ou prejuízo, base positiva de CSL dos anos-calendários de competência e o da autuação com cálculo da "trava" de 30% em caso de lucro, base positiva de CSL apurado em algum(ns) do(s) ano(s)-calendário. E daí lançar somente essa diferença de IRPJ e de CSL, com o evidente abatimento do IRPJ e da CSL pagos a maior no ano-calendário da postergação (se fosse o caso).

Esse *ônus é do fisco*. Cuida-se de ônus "primário" cuja consecução deve instruir a relação jurídico-formal do lançamento (o que a doutrina italiana chama de instrução primária, em contraposição à instrução secundária que orienta a relação jurídico-formal processual).

Compulsando os autos, vejo que na DIRPJ/99, a interessada apurara prejuízo fiscal no ano-calendário de 1998 de R$ 5.871.20 antes da compensação de "estoque" de prejuízos fiscais, e não há "estoque" de prejuízos fiscais de anos-calendário anteriores (ficha 10; fl. 22). Não se esqueça que esse prejuízo fiscal deve ser recomposto em face das outras glosas de despesas do ano-calendário de 1998. É bem possível que a interessada tenha apurado lucro real nesses anos anteriores, ou ao menos no ano-calendário de 1997.

Na mesma DIRPJ/99, na ficha 30, vejo que a interessada apurara base negativa de CSL no ano-calendário de 1998 de R$ 49.496,20 antes da compensação de bases negativas de CSL de anos anteriores, e um "estoque" de bases negativas de R$ 4.410.482,79 (fl. 44). Não se esqueça, também aqui, a necessária recomposição da própria base de cálculo da CSL do ano-calendário de 1998 em face das outras glosas de despesas desse ano.

Caberia, pois, à autoridade fiscal ter verificado as DIRPJ dos anos-calendário anteriores (de 1993 a 1997), para, aprofundando sua análise, recompondo inclusive o lucro real e a base de cálculo da CSL do ano-calendário de 1998, aferir se houve efetivamente redução indevida de IRPJ e de CSL em face da postergação de despesas. Não o fez, muito provavelmente porque se fiou exclusivamente na "tese" da decadência das despesas.

Como disse, o ônus aqui é do fisco. Ônus "primário" para instrução dos lançamentos.

Nada disso se deu no caso vertente.

De tal feito, não vejo como se possa manter a glosa das despesas em dissídio, ao motivo de inobservância do regime contábil de competência – postergação da dedução das despesas.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2011

MARCOS TAKATA - Relator

Assinado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, 04/03/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Autenticado digitalmente em 04/02/2011 por MARCOS SHIGUEO TAKATA
Emitido em 09/03/2011 pelo Ministério da Fazenda