



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

Processo n° 10580.010075/2003-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.475 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente ECONTRADING S/A COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CALCULO NEGATIVAS.

A partir do Ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas não poderá exceder a 30% (trinta por cento) da base de cálculo apurada em cada período -base.

RECONHECIMENTO DE RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O estorno de lançamento contábil relativo ao reconhecimento de receita, em virtude de desobediência ao regime de competência, somente poderá ser autorizado, caso a referida receita venha, efetivamente, a ser tributada no período -base em que foi auferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Helio Eduardo de Paiva Araujo e Alberto Pinto Souza Junior. Ausência momentânea dos conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo e Helio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

Trata o processo de Auto de Infração, referente ao ano-calendário de 1999, de CSLL no valor de R\$ 153.535,89, acrescido das cominações pertinentes, proveniente da glosa da compensação indevida de bases de cálculo negativas da CSLL, apuradas em períodos-base anteriores, tendo em vista a inobservância do limite máximo de compensação de 30%.

No Termo de Verificação Fiscal, à fl. 07, o agente fiscal declara, em síntese:

- que iniciada a fiscalização, a contribuinte foi intimada a informar o motivo das divergências encontradas na DIPJ/2000, ano-calendário de 1999, nas linhas 10/34 (Compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores) e 30/22 (Compensação de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores), e não respondeu.

- que o artigo 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 limita a compensação de prejuízos anteriores, no máximo, a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

- que a fiscalização então reduziu os valores compensados ao máximo permitido na lei e a compensação de prejuízos fiscais passou de R\$2.626.365,84 para R\$787.909,75, e a compensação de bases negativas da CSLL passou de R\$2.741.712,46 para R\$822.513,73, o que resultou em lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, com multa de 75%.

A contribuinte apresentou impugnação, alegando, em resumo, o seguinte:

- que diferentemente do que afirma a fiscalização, respondeu ao Termo de Intimação de 04/08/2003, conforme petição de 15/09/2003 (doc.03) esclareceu que não há que se falar em compensação indevida de bases negativas da CSLL em razão de não ter auferido lucro naquele ano.

- que a autuação é improcedente, em razão da existência de decisão no processo administrativo nº 10580.010483/00-77, da DRJ/SDR, que alterou os lançamentos contábeis da Impugnante.

- que entenderam os auditores, naquele processo, que a Interessada tinha reduzido indevidamente o lucro líquido pelos seguintes fatos: a) não oferecimento a tributação do chamado "crédito-prêmio IPI", objeto de ação judicial, que havia sido contabilizado pela contribuinte, nos períodos-base de 1995 e 1999, na conta "Receitas Incentivadas", integrante do grupo "Resultado de Exercícios Futuros"; b) não oferecimento a tributação de créditos discutidos em ação judicial de repetição de indébito, relativos a majoração da alíquota da Contribuição do Finsocial, contabilizados pela Contribuinte, no período-base de 1995, na conta "Outras Receitas Operacionais a Vencer", integrante do grupo "Resultado de Exercícios Futuros".

- que entenderam os fiscais que a receita originária do crédito-prêmio IPI deveria ter sido incluída na Demonstração de Resultado do Exercício dos anos-calendários de 1995 à 1999, e a receita relativa à restituição do Finsocial em 1995.

- que ofereceu defesa contra aquele Auto de Infração e a DRJ/Salvador decidiu, por unanimidade, considerar improcedentes os lançamentos, alegando o seguinte:

"Em face do conteúdo do lançamento de ofício e da impugnação, destacam-se no processo em exame dois pontos fulcrais. O primeiro deles

consiste no tratamento fiscal a ser fornecido ao crédito-prêmio de IPI, no tocante base de cálculo do IRPJ. Ou seja, se o crédito-prêmio de IPI estaria também beneficiado com a não-incidência do IRPJ, como o resultado obtido com a exportação. A conclusão pela tributabilidade do crédito resvala no segundo ponto a ser elucidado: qual o momento de realização da receita, para efeito de incidência do IRPJ e demais tributos. A autoridade fiscal entende que a receita de créditos-prêmio deveria ter sido incluída na Demonstração do Resultado do Exercício dos anos-calendário de 1995 e 1999, e a receita referente à restituição do Finsocial, na Demonstração do Resultado do Exercício de 1999. Alega que a contribuinte procedeu errado ao registrar os créditos em "Resultados do Exercícios Futuros", quando pelo regime de competência deveria ter registrado os créditos como receita e os tributos normalmente, dado que transitaram em julgado sentenças que favoreciam a Econtrading S/A, concernentes aos créditos referidos.

Analisando os documentos contidos nos autos, em especial o Livro Razão Auxiliar, verifica-se que em julho de 1995 a empresa reconheceu parte do crédito-prêmio do IPI discutido em ação judicial, no valor de R\$4.916.600,00 (quatro milhões, novecentos e dezesseis mil e seiscentos reais), o qual, desde então, passou a ser utilizado para compensações para pagamentos de tributos diversos. O mesmo ocorre quanto ao crédito relativo ao Finsocial, registrado em julho de 1995. Em novembro de 1999, a contribuinte reconhece outra parte do crédito-prêmio IPI, no valor de R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais), passando a utilizá-la para quitação de tributos.

Na impugnação, aduz-se que a realização das receitas cabe se dar no momento em que a compensação dos créditos com as obrigações registradas no passivo for efetivada.

Segundo o entendimento administrativo, o momento de realização da receita de créditos submetidos a evento futuro, de resultado incerto, como é o caso daqueles créditos discutidos em juízo, consiste no momento em que o bem se torne disponível, conforme dispõe o Parecer Normativo CST n. 11, de 28 de janeiro de 1976.

Observe-se que no momento em que se obtém sentença favorável transitada em julgado, conforme se comprova neste caso, a litigante (contribuinte) vê o bem objeto do litígio incorporar-se ao seu patrimônio. Logo havendo decisão que confere a disponibilidade do crédito, transitada em julgado em 11 de junho de 1991, conforme fls. 125, a receita deve ser apropriada nessa mesma data, em razão do que é equivocado o lançamento que a tributou no período-base de 1995."

- que pela decisão da DRJ, nem a Impugnante nem os auditores tinham razão, já que o entendimento foi no sentido de que a receita relativa ao crédito-premio IPI deveria ter sido realizada no ano de 1991, quando do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito ao crédito.

- que em obediência ao Acórdão, houve repercussão da reclassificação contábil.

calendário de 1999, o que torna sem efeito a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas realizadas.

A 2ª Turma da DRJ/SDR, através do acórdão nº 15-11.667, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de diligência e no mérito negou provimento a impugnação, conforme a ementa a seguir: (vol 1 fls. 204)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Devem ser negadas as solicitações de diligência consideradas desnecessárias a solução do litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CALCULO NEGATIVAS.

A partir do Ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas não poderá exceder a 30% (trinta por cento) da base de cálculo apurada em cada período -base.

RECONHECIMENTO DE RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O estorno de lançamento contábil relativo ao reconhecimento de receita, em virtude de desobediência ao regime de competência, somente poderá ser autorizado, caso a referida receita venha, efetivamente, a ser tributada no período -base em que foi auferida.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O afastamento da aplicabilidade de lei ou de ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando sua inconstitucionalidade.

Pelo voto do relator que negou provimento a impugnação, cabe destacar o seguinte:

“Desse modo, faz-se necessário, antes de tudo, analisar os fatos acontecidos por ocasião da ação fiscal anterior, considerando sua provável repercussão no lançamento ora apreciado.

Naquela oportunidade, o Fisco promoveu a lavratura de Auto de Infração, por meio do qual procedeu à cobrança de IRPJ, nos anos-calendário de 1995 e 1999. No respectivo Auto de Infração os fatos foram assim descritos:

a) não oferecimento à tributação do chamado "crédito-prêmio IPI", objeto de ação judicial, que haveria sido contabilizado pela contribuinte, nos períodos-base de 1995 e 1999, na conta "Receitas Incentivadas", integrante do grupo "Resultados de Exercícios Futuros";

b) não oferecimento à tributação de créditos discutidos em ação judicial de repetição de indébito, relativos à majoração da alíquota da Contribuição para o Fundo de Investimento Social — Finsocial, que foram contabilizados pela contribuinte, no período-base de 1995, na conta "Outras Receitas Operacionais a Vencer", integrante do grupo "Resultados de Exercícios Futuros".

O Autuante, A época, não aceitou o procedimento adotado pela Interessada, de contabilizar as receitas originárias do "crédito-prêmio

IPI", cujo direito foi confirmado em juízo, em conta integrante de "Resultados de Exercícios Futuros", em duas parcelas, nos anos de 1995 e 1999, e somente oferecer tais receitas A. tributação (nos períodos -base de 1995, 1996, 1997, 10 ao 4º trimestre de 1998 e 1999), na medida em que efetuava sua compensação com tributos e contribuições federais devidos.

Igual procedimento contábil teve a Contribuinte em relação às receitas provenientes de repetição de indébito, pleiteada judicialmente, em virtude de pagamento do Finsocial com alíquotas majoradas, contabilizada em 1995, também a título de "Resultados de Exercícios Futuros", vindo, efetivamente, a reconhecê-las (nos períodos -base de 1995, 1996, 1997 e 1º trimestre de 1998), para efeito de compensá-las com seus débitos tributários.

O agente fiscal, então, tributou aquelas receitas, integralmente, nos períodos base em que foram contabilizadas (1995 e 1999), ao mesmo tempo em que ajustou o resultado de todos os exercícios em que a Interessada as havia oferecido, parcialmente, A. tributação. Em consequência, consoante o demonstrativo de fl. 128, os períodos em que se apurara base de cálculo da CSLL negativa (1995, 1996 e 1997) passaram a apresentar uma base negativa ainda maior, sendo que no de 1995, além de tributada toda a receita nele contabilizada - anteriormente diferida - foi compensada a nova base negativa decorrente do mencionado ajuste. Os períodos que já apresentavam base de cálculo positiva (1º ao 4º trimestre de 1998 e 1999), passaram a apresentar base de cálculo negativa, enquanto que no ano de 1999, após a tributação realizada, também foi compensado o prejuízo proveniente do ajuste realizado.

Na ocasião, inconformada com o lançamento de ofício, a Autuada impugnou-o, estabelecendo o litígio resolvido por meio do Acórdão DRJ/SDR nº 779, As fls. 75 a 85, emitido em 05/02/2002, considerando improcedente a ação fiscal. Com isso, o Auto de Infração foi tornado sem efeito, o que significa dizer que não somente as exigências fiscais relativas aos anos-calendário de 1995 e 1999 foram canceladas, como também restaram desautorizadas todas as alterações efetuadas nos resultados apurados pela Contribuinte, nos períodos -base compreendidos entre 1995 e 1999, ou seja, os ajustes realizados nas bases de cálculo da CSLL daqueles períodos, conforme o demonstrativo de fl. 128, não se confirmaram.

O referido Acórdão, que cancelou o lançamento fiscal, teve como fundamento principal o fato de que o momento de realização da receita oriunda de créditos submetidos a evento futuro, como é o caso dos créditos discutidos em juízo, é aquele em que o bem se torna disponível, isto é, o momento da aquisição da disponibilidade jurídica, que se opera com o trânsito em julgado da sentença favorável. Logo, havendo a decisão que confere a disponibilidade do crédito transitada em julgado em 11/06/1991, a receita deveria ser apropriada nessa data, em razão do que é equivocado o lançamento de ofício que a tributou nos períodos -base de 1995 e 1999.

Isso foi dito em relação ao "crédito-prêmio IPI". No que concerne à ação de repetição de indébito relativa ao Finsocial, o Acórdão da DRJ/Salvador expressa que *"não há que se falar em ocorrência de disponibilidade de renda e, conseqüentemente, em fato gerador, tendo*

em vista que, no encerramento do período-base de 1999, sequer havia sido proferida sentença definitiva sobre a questão...

Há que se destacar aqui — em oposição ao que afirma a Impugnante — que a comentada decisão da DRJ/Salvador, que deliberou pela insubsistência daquele lançamento, não alterou os lançamentos contábeis da Contribuinte, e nem teria o condão de fazê-lo. Muito ao contrário, ao rejeitar as alterações promovidas pelo Autuante, restabeleceu-se a situação e os valores originais, tal como contabilizados e declarados pela Autuada.

No caso do "crédito-prêmio IPI", o fato de não ter sido acatada a tributação nos moldes promovidos pelo Fisco, ou seja, nos anos-calendário de 1995 e 1999, não autoriza o entendimento de que se deveria proceder ao refazimento da contabilidade da Contribuinte. De forma alguma. E evidente que a ordem administrativa emanada das autoridades responsáveis pelo julgamento da lide restringiu-se a vedar o prosseguimento da cobrança do tributo, vez que em confronto ao regime de competência dos exercícios.

Dai a *se* inferir uma improvável recomendação de modificação dos lançamentos contábeis originais, para se adequar aos ditames daquele julgado, vai uma longa distância. Isso porque, mais do que improvável, tratar-se-ia de sugestão ineficaz, posto que, àquela altura – o acórdão data de 05/02/2002 - havia se passado mais de dez anos do período -base (1991) em que a receita pertinente ao "crédito-premio IN" deveria ter sido oferecida à tributação. Logo, haveria impossibilidade legal de estornar os lançamentos contábeis realizados de 1995 a 1999 e incluir os respectivos valores no resultado do ano-base de 1991.

O que absolutamente não se pode admitir é exatamente o que está a propor a Impugnante, quando declara que efetuou o estorno de todas as parcelas concernentes As aludidas receitas, reconhecidas durante o ano-calendário de 1999, de acordo com planilha que faz juntar à fl. 140, sem sequer mencionar que tais receitas, a preponderar esse entendimento, jamais seriam oferecidas à tributação, diante da falta de permissão legal para tributá-las no anobase de 1991, em função do decurso do prazo decadencial.

E nem se poderia argumentar, no caso, que o órgão lançador é que não agiu, deixando expirar o prazo legal para efetuar o lançamento, visto que é a Contribuinte quem está, agora, tomando a iniciativa de alterar o resultado de determinado período-base (1999), sob argumento cuja validade estaria condicionada a que, em contrapartida, igual procedimento fosse adotado em relação a outro período-base (1991), para o qual tal recomposição não mais poderia ser realizada.

É inaceitável a pretensão, extemporânea, da Impugnante, de refazer, tão somente, urna parte dos lançamentos contábeis efetuados originariamente, exatamente aquela parte que, promovida isoladamente, a beneficiaria, qual seja o estorno de parcelas relativas ao "crédito-prêmio IPI", reconhecidas no ano de 1999. A recomposição contábil, para espelhar a realidade dos fatos, deveria ocorrer simultaneamente nos dois períodos -base (1991 e 1999). Ajustar contabilmente apenas um dos dois períodos -base envolvidos não significaria refazer os lançamentos, mas sim desfazê-los.

Se, por um lado, é defeso ao Fisco tributar, inobservando o regime de competência, de outro lado, não se pode autorizar que a Impugnante retifique um erro contábil, cometendo outro erro de igual natureza, cujo objetivo único é evitar a ocorrência do rato gerador da obrigação tributária. Ademais, ressalte-se que foi a própria Contribuinte quem deu causa a tal equívoco contábil, vez que postergou o reconhecimento das referidas receitas, *do* ano de 1991 para outros períodos -base posteriores, começando em 1995.

Nesse sentido, são inverídicas as alegações da Impugnante de que começou a realizar as receitas registradas na conta de "Resultados de Exercícios Futuros", através de sua compensação com tributos federais devidos, "a partir do êxito final das ações judiciais". Ora, como bem esclarece o Acórdão da DRJ/Salvador (fls. 75 a 85), o trânsito em julgado da ação concernente ao "crédito-premio IPI" já havia ocorrido desde junho de 1991, enquanto que em relação à ação judicial referente à restituição do Finsocial, até o encerramento do período -base de 1999 nem mesmo havia sentença definitiva sobre a questão.

Abstraindo-se o impedimento decorrente do aspecto temporal, caso fosse genuíno o propósito da Autuada de refazer seus assentamentos contábeis para obedecer aos fundamentos do mencionado julgado, deveria ter procedido de tal forma desde fevereiro de 2002, quando cientificada do Acórdão da DRJ/Salvador. Caberia, então, além das alterações contábeis, retificar as declarações de rendimentos dos períodos -base de 1995 a 1999, nos quais ofereceu A tributação parcelas das receitas resultantes das demandas judiciais, o que não foi feito pela Interessada.

Somente após tomar conhecimento do presente lançamento, fato este ocorrido em 22/10/2003, e para tentar fugir A exação fiscal que lhe foi imposta, a Autuada buscou "adequar-se aos termos daquele Acórdão" e, para tanto, limitou-se a elaborar a planilha de fls.140, com amparo na qual pretende considerar transmutada em base de cálculo negativa a base positiva da CSLL contabilizada e declarada no ano-calendário de 1999.

Sequer tratou de apresentar a respectiva declaração retificadora.

Acrescente-se que a Impugnante parece olvidar que as receitas em comento, por ela reconhecidas de 1995 a 1999, foram destinadas A compensação de diversos tributos e contribuições, durante o transcurso de todos esses períodos -base. Caso se consentisse, apenas por hipótese, ao atendimento de seu pleito, estornando, no ano-calendário de 1999, o lançamento relativo ao oferecimento A tributação das receitas oriundas do "crédito-prêmio IPI", no montante de R\$2.971.148,90, conforme demonstrativo fiscal (fl. 128), ou de R\$3.669.586,40, segundo planilha anexada pela Impugnante (fl. 140), tal procedimento - independentemente de qual dos dois valores seja o correto - implicaria a inadimplência da Contribuinte em relação a todos os débitos para cuja quitação o mencionado crédito foi utilizado.

Diante dos esclarecimentos acima, resta patente, sob todos os aspectos, que não se pode assentir na alteração pretendida pela Impugnante, qual seja a de transformar, via mero estorno contábil, sua base de cálculo positiva da CSLL - antes da compensação - apurada no ano-calendário de 1999, no valor de R\$2.741.712,46, em base de cálculo negativa.

Vencida a questão anterior, e estando perfeitamente definido que a base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 1999, sempre foi e continua sendo de R\$2.741.712,46, resta apreciar a matéria específica de que

cuida o presente Auto de Infração - compensação a maior de bases de cálculo negativas. A Impugnante insurge-se contra a limitação da compensação em 30% (trinta por cento) do lucro tributável, imposta pela Lei nº 8.981, de 1995.

Diz a Requerente que o artigo 58 da Lei nº 8.981, de 1995, alterado pelo artigo 16 da Lei nº 9.065, também de 1995, afronta os princípios constitucionais, bem como o conceito de renda previsto no Código Tributário Nacional. Junta Acórdãos do Conselho de Contribuintes que expressam o entendimento de que as novas regras não poderiam retroagir para alcançar as bases negativas apuradas antes da edição dos dispositivos legais que limitaram a compensação.

Na realidade, a partir de 10 de janeiro de 1995, o direito de compensar bases de cálculo negativas da CSLL acumuladas, apuradas até 31/12/1994, foi limitado a 30% (trinta por cento) do lucro líquido antes da CSLL ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da contribuição social, conforme determinação do artigo 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.”

Cientificada da decisão da DRJ em 07/12/2006, apresentou recurso voluntário, tempestivo, em 05/01/2007, reiterando os argumentos utilizados em sede de impugnação, alegando em apertada síntese o seguinte:

- que em relação ao arrolamento de bens, informa que não os possui em seu ativo permanente, suficientes para realizar a garantia total de instância.

- preliminarmente ressalta que a decisão recorrida desconsiderou a decisão anterior da própria DRJ que teve repercussão neste processo e não examinou as provas anexadas.

- O próprio Relatório da decisão ora recorrida contradiz o que afirmado no Voto, no sentido de que somente foi anexada, como prova, Impugnação uma planilha (Fls. 209): "O que absolutamente não se pode admitir é exatamente o que está a propor a Impugnante, quando declara que efetuou o estorno de todas as parcelas concernentes às aludidas receitas, reconhecidas durante o ano-calendário de 1999, de acordo com planilha que faz juntar à fl. 140, sem sequer mencionar tais receitas, a preponderar esse entendimento, jamais seriam oferecidas à tributação, diante da falta de permissão legal para tributá-las no ano-calendário de 1991, em função do decurso do prazo decadencial."

- que diferente do que afirmado à Fl. 210 do Voto do Relator, a retificação de erro contábil não pode ocorrer somente através da retificação da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ). Faz-se, também, a recomposição do resultado na contabilidade, através do ajuste de exercícios anteriores, conforme permissivo legal do art. 273 do RIR/99.

- no presente caso não houve postergação indevida do pagamento do imposto nem redução indevida do lucro real, já que a partir do Acórdão DRJ/SDR nº 779/02, a ora Recorrente refez os seus lançamentos contábeis e passou a apurar prejuízo no ano calendário de 1999.

- que diferente do afirmado no Voto, a retificação de erro contábil não pode ocorrer somente através da retificação da DIPJ. Faz-se, também, a recomposição do resultado

na contabilidade, através do ajuste de exercícios anteriores, conforme permissivo legal do art. 273 do RIR/99 e no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, "in verbis":

**"PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2/96 - D.O.U. 29.08.1996
IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO**

- Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas.

Ajustes para determinação do saldo do imposto.

Dúvidas ainda remanesçam quanto aos 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 deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

2. O assunto foi objeto de manifestação por parte da Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Parecer Normativo CST nº 57, de 16 de outubro de 1979 (D.O.1.3. de 18/10/79). Todavia, a legislação tributária veio passando por uma série de modificações, desde aquela época, e o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo e, de longo tempo, tanto os contribuintes quanto o próprio fisco vêm demandando, desta Coordenação-Geral, um posicionamento em relação aos procedimentos e a administração tributária entende corretos para a perfeita determinação do imposto e acréscimos legais exigíveis nesses casos.

4.5 - Dessa forma, o contribuinte deve proceder os ajustes na sua escrituração contábil, já que a correção monetária das demonstrações financeiras tem essa natureza, enquanto que o fisco, em seus lançamentos de créditos tributários, deve apenas considerar os efeitos da determinação da base de cálculo do imposto e contribuição mencionados, mediante ajustes extra-contábeis. Nada que obsta que o contribuinte venha, após verificada a certeza do procedimento fiscal, reconhecer, na escrituração contábil, os ajustes efetuados pelo fisco."

5. No que se refere a 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. 6 § 40 - 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 do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

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 critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, alias, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo nº CST nº 57/79.

5.2 O 40, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com urna 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."

- que a Recorrente procedeu exatamente de acordo com o que estabelece o Parecer, após a decisão da DRJ, procurando a correta determinação do lucro real (através de ajuste contábil) e com isso apurou, no ano-calendário de 1999, prejuízo maior que o que constava originariamente.

- que o próprio Conselho de Contribuintes já decidiu pela validade das exclusões extemporâneas e resta claro que o Parecer Normativo nº 57/79, ratificado pelo Parecer Normativo nº 02/96, clá embasamento legal para a recomposição do resultado, através do ajuste na conta do patrimônio - lucros acumulados - a título de ajuste de exercícios anteriores, sem necessidade da retificação da Declaração do Imposto de Renda.

- que em relação a solicitação de diligência indefirida por ser desnecessária, reitera a sua realização, com a verificação dos seus Livros Contábeis, para se constatar que ao refazer os lançamentos, em atendimento ao Acórdão da DRJ, apurou prejuízo ao invés de lucro no ano-calendário de 1999, e por via de consequência torna sem efeito a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas realizadas.

- que pela leitura do Auto, verifica-se que a Fiscalização ao calcular o valor da Contribuição Social supostamente devida, fez a compensação das bases negativas da CSLL anteriores, limitando-as a 30% do lucro líquido apurado, afrontando princípios constitucionais e o conceito de renda previsto no CTN.

- que para que se chegue aos números correspondentes ao lucro real, devem ser considerados os custos, as despesas operacionais e as provisões dedutíveis, em contra partida da receita líquida apurada.

- que ao cobrar o Imposto de Renda ou a Contribuição Social sobre parcela que não significa acréscimo patrimonial a Receita Federal acaba por desfigurar a base de cálculo dessas exações.

- que a decisão proferida pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, que reconhece a limitação imposta pela Lei no 8.981/95 desnatura a base de calculo do IRPJ, com incidência sobre o patrimônio:

"IRPJ - LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS, IMPOSSIBILIDADE DE IRETROATIVIDADE, OFENSA

AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE, DO DIREITO ADQUIRIDO E DO ATO JURIDICO PERFEITO. DESNATURAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO.

Ao estabelecer o limite de 30% a compensação de prejuízos acumulados pelo contribuinte, a Lei 8.981/95 só operou em relação aos prejuízos gerados a partir de 10 de janeiro de 1993. A pretensão do legislador em atingir os prejuízos com gênese até 31 de dezembro de 1994 confronta vários princípios constitucionais, como o da irretroatividade das leis, da anterioridade da lei tributária, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito. **Além disso, a tributação na forma ali estabelecida desnatura a base de cálculo do IRPJ, que passa a incidir sobre o patrimônio.** Recurso conhecido e provido." (Grifado) (DOU 27/04/01, Rel. Cons. Victor Luis de Salles Freire, Acórdão 103-20534, PA 10825.001934/99-12)

- que de todos os ângulos que se examina a matéria, conclui-se pelo direito de não se submeter ao pagamento da exação em discussão, razão porque requer-se o reconhecimento da completa insubsistência do Auto de Infração.

- que em havendo a prova pericial solicitada se responda os seguintes quesitos 1) Queira o Sr. Auditor Fiscal responder se, após o exame dos Livros Contábeis da Recorrente (LALUR, Razão e Diário), anexados Impugnação de fls., é possível constatar que ao refazer os lançamentos, em atendimento ao Acórdão DRJ/SDR N. 779/02 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, a Recorrente apurou prejuízo ao invés de lucro no ano calendário de 1999 ???

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos do Decreto nº 70.235/72, razão porque dele conheço.

DA CONDIÇÃO DE IMUNE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

No mérito, o presente litígio discute a validade do lançamento sem a suspensão da imunidade da contribuinte.

A imunidade das instituições de educação ou de assistência social está prevista na alínea IV, letra c do art. 9º do CTN e no art. 12 da lei nº 9.532/97, que determina:

“Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150 , inciso VI , alínea c , da Constituição , considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.” (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189 -49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158 -35, de 2001)

Os requisitos previstos na legislação de regência não de ser cumpridos cumulativamente para efeito do gozo da imunidade. O desatendimento de qualquer uma das condições previstas no art. 14 do CTN ou no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, impede a fruição da imunidade constitucional.

A legislação que rege o gozo da imunidade das contribuições sociais à época dos fatos geradores deve ser buscada no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991 em conjugação com o art. 14 do CTN.

O art. 14 do CTN foi tomado como uma das matrizes legais dos requisitos exigidos para gozo da imunidade, já que disciplinava as condições para o gozo da imunidade em relação aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços das entidades beneficentes prevista no art. 9º, IV, “c”, nos seguintes termos:

Lei 5.172, de 1966 (CTN):

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (redação dada pela LC nº 104, de 10/01/2001)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nelereferidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros. (...).”

Os referidos requisitos estão dispostos no art. 14, a saber:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (redação dada pela LC nº 104, de 10/01/2001)

II aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Mais ainda, no caso das entidades beneficentes e de assistência social, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, assim dispunha, no seu art. 55 (revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, que deu novo tratamento à matéria, notadamente, nos seus arts. 3º e 29 a 31):

Lei 8.212, de 1991:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Lei nº 9.429, de 26.12.1996).

III seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.18713, de 2001).

A revogação do art. 55 transcrito pelo art. 1º da Lei nº 12.101/2009, não repercute sobre o caso em tela, já que este último diploma entrou em vigor na data de sua publicação, 30/11/2009, ao passo que a imunidade ou não da instituição é pesquisada, aqui, com relação a períodos de apuração anteriores. Vale dizer que a revogação do art. 55 pela MP 446, de 2008, não surtiu efeitos tendo em vista a rejeição da MP pelo Congresso Nacional.

No caso em exame, mesmo intimada, conforme fl. 415, a contribuinte não logrou apresentar os comprovantes de reconhecimento da condição de utilidade pública federal e estadual e municipal, o Registro e Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social ou Registro e Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos e o Comprovante de Isenção

fornecido pelo INSS, todos documentos exigidos nos termos da Lei nº 8.212, 1991. Dessa forma, não demonstrando a interessada caracterizar-se como entidade beneficente de assistência social, a quem se destina a imunidade em foco, esta não pode ser reconhecida.

Em outro eixo de sua defesa, argumenta a contribuinte que pela via da isenção também estaria desobrigada ao recolhimento de PIS e Cofins a teor do disposto nos arts. 13, III e IV e 14, X, da MP nº 2.15835 de 2001.

De fato, afastada a possibilidade de a autuada gozar da imunidade constitucional de entidade beneficente de assistência social por não ter preenchido os requisitos da legislação, como acima se mencionou, cabe averiguar em que medida as isenções previstas nos citados artigos poderia afetar o lançamento.

- A questão específica da isenção da COFINS:

A *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)* foi criada pela Lei Complementar n.º 70, de 991, portanto, sob a égide da Constituição de 1988, e com fulcro no artigo 195, inciso I, alínea "b" da Carta Magna. É contribuição social criada para financiar a Seguridade Social e que tem como base de cálculo o faturamento percebido pelos contribuintes discriminados no inciso I do citado artigo.

No caso em comento, a COFINS fora lançada considerando a receita proveniente de suas mensalidades (receitas vinculadas a atividade própria da recorrente) como "faturamento" e, ainda, com base em supostos ingressos financeiros à título de rendimentos e aplicações financeiras.

Em relação à matéria a Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, dispõe em seu artigo 14 que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13 do mesmo diploma, a saber:

“Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

III instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;

(...)

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Diante da análise dos dispositivos, observa-se que as condições estabelecidas para o gozo da imunidade nos termos da lei ordinária n.º 9.532/97 e da MP supra constituem mera repetição do que já está estabelecido no art. 14 do CTN.

Assim é necessário conjugar o inciso X do artigo 14, com o inciso III do artigo 13, ambos da MP, e eles com o artigo 12 da Lei n.º 9.532, de 1997, visando a verificação da extensão da isenção ao qual fazem jus as entidades beneficentes.

Com o intuito de restringir a aplicabilidade da norma isencional, a RFB editou a IN nº 247/02, que por seu artigo 47, estabeleceu quais receitas estão inseridas no conceito de atividades próprias, aferindo que somente estariam abarcadas pela isenção as receitas que não tenham caráter contraprestacional, ou seja, as receitas advindas de doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei.

Verifica-se que a Autoridade Administrativa, em verdade alterou o benefício tributário da isenção, o que não pode ser levado em consideração, posto que nos termos do artigo 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que dispõe sobre isenção deve ser interpretada de forma literal.

Resta evidente que toda receita obtida pela recorrente passa a integrar seu patrimônio e é destinada ao desenvolvimento das atividades para as quais foi criada, integrando sua atividade própria, o que implica o reconhecimento de seu direito à isenção da COFINS.

Além disso foi considerada inconstitucional a base de cálculo do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que dispunha sobre a incidência da COFINS sobre as receitas financeiras.

- A questão específica da isenção do PIS:

Já o PIS, é disciplinado pela Lei nº 9.715/98, que detremina:

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I- pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II- pelas entidades sem fins lucrativos, definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III- pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

(...)

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 5ª O disposto nos §§ 2º, 3º e 4ª somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.

O Decreto nº 4.524/02, que regulamenta a contribuição do PIS/Pasep, devido pelas pessoas jurídicas em geral, estabelece como fatos geradores:

“Art.2º - As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718/98, art. 2º, e MP nº 2.158-35/01, art. 13:

I-na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado;
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9.

O PIS, no entanto, foi lançado tendo como base de cálculo o faturamento. Porém a MP nº 2.158-35/01, fixa a alíquota de 1% sobre a folha de salário, para o recolhimento do PIS por instituições de mesma natureza a recorrente.

A norma isencional relativa ao PIS encontra-se na mesma MP, notadamente no artigo 14, inciso X, parágrafo 1º, o que cria barreira a norma de incidência deste tributo, da mesma maneira que ocorre com a COFINS.

Restou comprovado que os recolhimentos foram realizados pela recorrente com base na folha de salários, de modo que, ainda, que se desconsiderasse a isenção a que faz jus, deve ser extinto o crédito tributário relativo ao PIS ante o pagamento na forma do artigo 156, inciso I, do CTN.

Resta claro que o artigo 47 da IN/SRF nº 247/02, que embasou o Acórdão, não se aplica ao caso em tela pois é hipótese de incidência distinta da que se aplica as entidade de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, razão pela qual o fato gerador do PIS ocorre sobre a folha de salários, conforme recolhimentos já realizados e certificados pela própria fiscalização.

Esse é o entendimento firmado pelo CARF em reiterados julgados.

- Da multa isolada da CSLL:

Em relação a multa isolada meu entendimento é no sentido de que não cabe a multa isolada, conforme demonstram os seguintes acórdãos:

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de

penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Acórdão nº 1302-001.000, de 04/12/2012

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Diante do exposto, voto pela improcedência dos lançamentos e dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva Relator