



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6
Processo nº : 10580.010162/2001-15
Recurso nº : 133.574
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1997 a 2001
Recorrente : TOP ENGENHARIA LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA
Sessão de : 14 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.293

IRPJ.CSLL. RECEITAS E DESPESAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS. LUCRO DIFERIDO.RECEBIMENTO EM PERÍODO ANTERIOR. RECONHECIMENTO CONTÁBIL POSTECIPADO ESPONTANEAMENTE. HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REALOCAÇÃO NAS DATAS PRÓPRIAS. LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS. IMPROCEDÊNCIA. O reconhecimento postecipado do lucro caracteriza a hipótese de postergação tributária.Impõe-se o reconhecimento de juros moratórios no interregno da postergação. Alíquota idêntica durante o período da postergação é fator causal de neutralidade nos resultados impositivos. A realocação das receitas ou dos lucros nos períodos de competência aumenta o lucro tributável do período original e reduz, por igual magnitude impositiva, a base de cálculo do exercício da postergação.

IRPJ. DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM AÇÕES. DESÁGIO. DEDUTIBILIDADE. LAUDO IMPUGNADO.PERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. O deságio experimentado - seja em ações ou quotas - com fundamento em expectativa de rentabilidade futura há de ser demonstrado de forma esgotante e tecnicamente irrepreensível, com apoio em documentos hábeis e incontroversos.

IRPJ.CSLL. POSTERGAÇÃO. ADICIONAL. Na hipótese de postergação tributária o adicional -IR poderá ser devido - integralmente ou não - se a realocação da verba antes diferida para o período próprio aflorar tal complemento ou superar o havido e declarado no período da postergação. Senão, inócua será a sua realocação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TOP ENGENHARIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293



JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE



NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Recurso nº : 133.574
Recorrente : TOP ENGENHARIA LTDA..

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

TOP ENGENHARIA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela PRIMEIRA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/SALVADOR/BA., que concedera provimento parcial às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 04/30, o crédito tributário lançado e exigível, nessa esfera, repousa nas seguintes acusações:

A. IRPJ:

a) Ano-Calendário de 1999:

a .1. ganhos e Perdas de Capital. Baixa de Bens e Direitos do Ativo Permanente, em coligadas, para Devolução de Capital (alienação de investimentos , por saídas de diversos sócios, em 05.01.1999). Item III do TVF, às fls. 28/30:

Enquadramento legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88. Art. 1.º, da Lei n.º 9.316/96; art. 28, da Lei n.º 9.430/96; art. 19, da Lei n.º 9.249/95, com as alterações do art. 6.º da MP n.º 1.807/99 e suas reedições.

b) Ano-Calendário de 1996:

b.1. Inobservância do Regime de Competência. Postergação do Pagamento do Imposto de Renda/PJ. Item II do TVF (fls. 28).

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Trata-se de lucros diferidos, não-reconhecidos no ano-calendário de 1996 – ocasião em que foram recebidos - porém integralmente contemplados e recolhidos no ano-calendário de 1997. Considerando que o lucro apurado no ano-calendário de 1997, após a compensação de prejuízos de exercícios anteriores – no montante de R\$ 580.451,93 - foi menor do que o que se requeria para ser tratado o diferimento como postergação, este valor, sim, passou a receber o tratamento de postergação tributária; a diferença entre R\$ 1.016.542,46 e R\$ 580.451,93, como redução indevida do lucro.

Enquadramento legal: arts. 194, 195, inciso II, 197, 219, 220 e 222, do RIR/94.

c) Ano-Calendário de 1998:

c.1. Inobservância do Regime de Competência. Postergação do Pagamento do Imposto de Renda/PJ. Item II do TVF (fls. 28).

Trata-se de lucros diferidos, não-reconhecidos no ano-calendário de 1998 - ocasião em que foram efetivamente recebidos - porém integralmente contemplados no ano-calendário de 1999. Lançamento de multa e juros moratórios.

Enquadramento legal: arts. 194, 195, inciso II, 197, 219, 220 e 222, do RIR/94. Arts. 43, 44, § 1.º, inciso II, e 61, da Lei n.º 9.430/96.

d) Anos-Calendário de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000:

d.1. Exclusões Indevidas. Redução indevida do lucro real. Item I do TVF (fls. 26/27).

Trata-se de exclusões, sob o título “ Outras Exclusões ”, constantes da parte “A” do LALUR, cujas origens são:

01.	A/C de 1996: compensação de prejuízo fiscal remanescente do ano-base de 1992, embora com observância do limite de 30%, contabilmente, excluiu a citada compensação via LALUR;
-----	---

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

02. A/C de 1997 a 2000: contribuição social deduzida da base de cálculo do IRPJ, ao invés de a ela ser adicionada.

Enquadramento legal: arts. 193, 196, inciso I, e 197- parágrafo único, do RIR/94. Arts. 247, 250, inciso I, e 251, parágrafo único, do RIR/99.

e) Ano-Calendário de 1996:

e.1.inobservância do Regime de Competência. Redução Indevida do Lucro Líquido (vide comentários sob o item "b").

Trata-se de lucros diferidos, não-reconhecidos no ano-calendário de 1996 – ocasião em que foram recebidos - porém integralmente contemplados no ano-calendário de 1997.Considerando que o lucro apurado no ano-calendário de 1997, após a compensação de prejuízos de exercícios anteriores – no montante de R\$ 580.451,93 - foi menor do que o que se requeria para ser tratado o diferimento como postergação, este valor, sim, passou a ser tratado como postergação, e a diferença entre R\$ 1.016.542,46 e R\$ 580.451,93 = R\$ 436.090,53, como redução indevida do lucro.

Enquadramento legal: arts. 194, 195, inciso II, 197, 219, 220, 222, 358, 359, do RIR/94.

B – CSLL

Fls. 16/24. Decorre das infrações sob os itens "a", "b", "c", e "e". Enq. Legal, às fls. 18 e seguintes.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 26.12.2001, apresentou a sua defesa, em 24.01.2002, conforme fls. 343/362.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Preliminarmente argüi a nulidade do lançamento, tendo em vista o cerceamento do direito de defesa configurado pela falta de demonstrativos das bases de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, impossibilitando a sociedade de chegar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, levantadas e lançadas, e pelas demais irregularidades que apresentam lançamentos, tais como: a) a falta de concordância entre os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal que os acompanha, no que tange à descrição dos fatos e às infrações supostamente cometidas; b) os Autos de Infração confundem valor tributável com valor do imposto e da contribuição, ou seja, confundem base de cálculo com valor de tributo; c) as infrações foram tipificadas, genericamente, e descritas de forma dificilmente compreensível, com a citação apenas dos dispositivos da legislação de regência supostamente infringidos; d) os Autos de Infração foram lavrados em completa desordem cronológica, além do que as supostas infrações foram discriminadas homogeneamente, desprezando-se a ordem cronológica dos fatos.

Em relação ao mérito:

01. no que se refere ao ano-calendário de 1996, alega que a sociedade teria apresentado nesse exercício um lucro tributável, após os ajustes, no montante de R\$ 1.016.542,46, o qual comportaria a dedutibilidade total da parcela de R\$ 235.118,88 referente ao prejuízo fiscal. Este valor é inferior ao equivalente a 30% permitido pela legislação do IRPJ, fato não levado em consideração pelos autuantes.

Com relação ao diferimento do lucro, não caberia a multa imposta no percentual de 75%, pois no ano-calendário de 1997 a empresa declarou e recolheu o imposto sobre o lucro postergado antes de qualquer procedimento fiscal, estando, conseqüentemente, livre da penalidade imposta, a teor do art. 138, do CTN.

02. Ano-calendário de 1997:

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

de acordo com os ajustes promovidos pelos auditores fiscais, neste ano-calendário a empresa apresentou um prejuízo fiscal de R\$ 436.090,53. Por outro lado, as autoridades autuantes não consideraram o Imposto de Renda que a empresa recolheu (15% de IR + adicional de 10%) sobre o lucro declarado com base de cálculo no valor de R\$ 580.451,93 (DIRPJ/ 1997), como dedução do imposto a ser pago em 1998, devidamente atualizado.

03. Ano-calendário de 1998:

a exemplo do que ocorreu em 1996, a Autuada, no ano-calendário de 1999, declarou e recolheu o imposto sobre o lucro postergado, antes de qualquer procedimento fiscal, ficando conseqüentemente livre da penalidade imposta no Auto de Infração, de acordo com o disposto no art. 138, do CTN. Por outro lado, os auditores não compensaram o prejuízo verificado no ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 436.090,53, o qual seria totalmente absorvido, considerando-se o percentual de 30% previsto na legislação. O referido valor, inexplicavelmente, só fora compensado no ano-calendário de 1999, fato que prejudicou sensivelmente a empresa, considerando a elevação dos juros calculados *pro-rata tempore* do tributo em 1998.

Com relação à glosa de R\$ 222.932,19, referentes à Contribuição Social do exercício, utilizado como parcela redutora do lucro real, vale ressaltar que a sociedade não concorda que o referido valor seja considerado parcela indedutível, uma vez que fica caracterizada a bi-tributação. Aliás, a citada parcela fora considerada parcela redutora pelo TRF – 4.ª Região, quando concedeu medida liminar em 1.ª instância no sentido de reconhecer o direito do Contribuinte deduzir as parcelas da Contribuição Social sobre o Lucro para efeito de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda.

03.

Ano-calendário de 1999:



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

o valor correto da suposta infração seria de R\$ 1.785.058,86, e não de R\$ 1.445.492,07, como lançado, uma vez que o prejuízo fiscal de R\$ 339.565,99, ajustado, fora indevidamente compensado nesse ano-calendário, quando o procedimento correto seria a compensação, em 1998.

Não procede a glosa do valor de R\$ 1.785.058,86, tendo em vista que:

- a) o procedimento em relação ao deságio, apurado pela autuada, foi efetuado conforme preceitua o parágrafo 2.º do art. 385 do RIR/99, tendo a empresa apresentado o fundamento econômico correspondente ao deságio realizado na operação de alienação de cotas de capital, consoante laudo de fls. 101/106.
- b) Por se tratar de investimentos relevantes, a Empresa efetuou no balanço encerrado, em 1988, o Ajuste do Valor Contábil do Investimento, conforme art. 338, do RIR/99, atendendo, assim, o que determina também o *caput* e parágrafo 1.º do art. 389 do referido mandamento legal;
- c) a suplicante atendeu plenamente as disposições do *caput* do art. 418, do RIR/99;
- d) as cotas de capital devolvidas aos seus detentores através de permutas conforme o citado laudo, atendeu perfeitamente o disposto no parágrafo 1.º do art. 418, do RIR/99;
- e) o valor levado ao resultado do exercício da pessoa jurídica, conforme registro efetuado para apuração do lucro real, encontra respaldo no *caput* do art. 418, do RIR/99;

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Quanto à glosa do valor de R\$ 284.152,20, referente à CSLL do exercício, utilizado como parcela redutora do lucro real, a Autuada reitera aqui os mesmos argumentos apresentados para o ano-calendário de 1998, devendo a referida parcela ser considerada despesa dedutível.

05. Ano-calendário de 2000:

como neste ano-calendário o lançamento no valor de R\$ 262.398,85 corresponde também à glosa do valor da CSLL do exercício, utilizado como parcela redutora do lucro real, a Autuada reitera aqui os mesmos argumentos apresentados para o ano-calendário de 1998, devendo a referida parcela ser considerada despesa dedutível.

06. No que se refere à exigência da CSLL, reitera os mesmos argumentos já expendidos em relação ao tributo principal.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ

Ano-Calendário: 1996 a 2000

Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais, e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. GLOSA.

Cabível a glosa dos valores correspondentes à contribuição social sobre o lucro líquido do período de apuração, quando forem excluídos em duplicidade para efeito de apuração do lucro real do exercício.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA E JUROS. A postergação de pagamento de tributo

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

enseja o lançamento de multa e dos juros isolados incidentes sobre os valores pagos intempestivamente.

PERDA NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. AVALIAÇÃO PELO VALOR DE MERCADO. DEDUTIBILIDADE. LAUDO.

No caso em que o contribuinte opte pela utilização do valor de mercado na avaliação de investimentos, para fins de alienação ou baixa, a perda apurada só será dedutível na apuração do lucro real quando o laudo de avaliação for subscrito por três peritos ou por empresa especializada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-Calendário: 1996 a 1999

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Apurada a falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, é devida sua cobrança com os encargos legais correspondentes.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DA CSLL.LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA E JUROS.

A postergação de pagamento de tributo enseja o lançamento de multa e dos juros isolados incidentes sobre os valores pagos intempestivamente.

PERDA NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS. AVALIAÇÃO PELO VALOR DE MERCADO.DEDUTIBILIDADE.LAUDO. *No caso em que a contribuinte opte pela utilização do valor de mercado na avaliação de investimentos, para fins de alienação ou baixa, a perda apurada só será dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL quando o laudo de avaliação for subscrito por três peritos ou por empresa especializada.*

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 19.11.2002, por aposição de sua assinatura no original da sentença vestibular (fls. 382), apresentou o seu feito recursal, em 10.12.2002, instruindo-o com cópias do Livro de Apuração do Lucro Real e Laudo de Fundamentação Econômica para Determinação do Deságio, DIRPJ - todos compilados em 14 (quatorze) anexos.

VII – AS RAZÕES RECURSAIS



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Reproduz, basicamente, às fls. 410/421, o que já fora assentado em sua peça vestibular.

VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 498, a autoridade da Delegacia da Receita Federal declara, com acolhimento, que o arrolamento dos bens/direitos, de fls. 495/496, está consubstanciado no processo administrativo n.º 10580.013337/2002-27.

É o Relatório.



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

I. PRELIMINAR DE NULIDADE

I.1. Cerceamento do Direito de Defesa

I.1.1. Do AI., por Falta de Apresentação de Demonstrativos das Bases de Cálculo do Imposto, e por Falta de Correlação do AI com o Termo de Verificação Fiscal.

Importa elencar, primeiramente, os subitens preliminares abordados pela peça recursal:

a) desordem verificada entre o AI e o TVF.

Assinala, em sua defesa, que as supostas infrações têm início com o item 001, Ganhos e Perdas de Capital, enquanto a mesma infração está denominada como Glosa de Despesas Não Operacionais, no TVF (item III).

b) A peça de autuação confunde valor tributável com valor de imposto, ou seja, confunde base de cálculo, com o valor do tributo.

c) As supostas infrações foram tipificadas genericamente, com a citação apenas dos dispositivos do RIR/99.

d) Falta de Correlação do AI com o Termo de Verificação Fiscal.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

e) Lavratura do AI em completa desordem cronológica dos anos-calendário, iniciando-se pelo ano-calendário de 1999.

Assevera a recorrente, em suma, que o Auto de Infração, bem como o Termo de Verificação Fiscal não cumprem o determinado no inciso III do artigo 10 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72.

É consabido que os Termos denominados “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e o de Verificação Fiscal ” são peças indissociáveis do Auto de Infração. Conforme se retira de fls. 01/31, todas as infrações foram exibidas de forma individualizada, por exercício financeiro, obedientes às capitulações próprias, igualmente individualizadas e assinaladas após cada descrição dos fatos havidos como infringidos. E não só com a citação dos artigos do RIR/99, mas, em muitos casos, com citação das respectivas matrizes legais (Inobservância do Regime de Escrituração, v.g.).

A citação do artigo 251, parágrafo único do RIR/99, nas exigências sob os signos “001” e “002”, reestruturadamente, ao prescrever que “A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, (...)”, afigura-me despicienda, embora sem quaisquer antinomias: desprezível, pois a escrituração completa dos fatos e atos negociais que repercutem no patrimônio ser um imperativo a que devem se conformar quaisquer empresas – não uma faculdade ao seu alvedrio ou ao sabor de suas conveniências. Incontrastável, em face de que tal inscrição deveria povoar o título – e só este, com conotação dogmática de quaisquer peças acusatórias.

É iniludível que os atos formais sob ataque enfeixam, em alguns momentos, algo quase incompreensível, notadamente quando a infração descrita apresenta a sua base de cálculo já escoimada do prejuízo fiscal; a imputação de multa de mora – não exigida de forma autônoma – mas integrante das exigências pela via da imputação perfilham a exigência, embora sobre ela não se tenha qualquer justificativa, entre outras anomalias. Não fossem as minudentes peças de defesa – em ambas as

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

instâncias – abordando, de forma completa, todos os contornos das exigências, por certo, para algumas imputadas haveria de a elas se dar provimento sob o fundamento de falta de maior clareza. Outras sabidamente não.

Por outro lado, em alguma medida, a tipificação e a descrição dos ilícitos, por si só, respondem a qualquer questiúncula – mercê da sua expressão primária a qual não se confuta por meros argumentos descaroçados de provas inequívocas. Dessarte, não há qualquer ofensa ao devido Processo Administrativo Fiscal - fato ratificado, reitera-se, pelas peças impugnativa e recursal donde se emerge absoluta compreensão do objeto acusatório.

PRELIMINAR. DESCRIÇÃO DOS FATOS SEM CORRELAÇÃO COM O ENQUADRAMENTO LEGAL.

A recorrente, em sede de preliminar ao mérito assevera, ainda, incompatibilidade da descrição do fato (consubstanciada no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72) e a exigência tributária.

A Falta de cronologia e a falta de correlação absoluta – sem quaisquer desvios - , perfeita, como se requer de um Termo de Verificação Fiscal, não maculou, não obstante, a exigência tributária, e nem mesmo impediu o exercício da ampla defesa e do contraditório, ao levarem, à saciedade e de forma plena os questionamentos acerca das exigências aqui sob litígio. Soma-se ao fato o anexo de fls. 31 que bem minudencia e cobre algumas omissões do ente acusatório propriamente dito. Ademais, a dissertação do ilícito, cortou cerca a respeito de quaisquer outras ilações equívocas ou indutoras que as precitadas peças acusatórias pudessem carrear para a defesa.

Em face do exposto rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

II. QUANTO AO MÉRITO



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Inicialmente, frise-se, que a decisão de Primeiro Grau pontificou-se por manter, basicamente, o lançamento perpetrado, exonerando a contribuinte, após os ajustes, entretanto, 1.º) IRPJ - das exigências parciais, no ano-calendário de 1997, quando o prejuízo fiscal - no montante de R\$ 339.565,99 - aflorado de ofício neste ano, deveria ter sido compensado no exercício imediatamente seguinte, e não no ano-calendário de 1999, como procedido pelos autuantes. Tal ajuste implicou recálculo do montante postergado, com exoneração das verbas apontadas nas Tabelas de fls. 383 tecidas ao longo da decisão recorrida; 2.º) CSLL – utilização da base de cálculo negativa trazida a lume após ajustes promovidos pelos autuantes, no ano-calendário de 1997, para ser compensada no ano-calendário de 1998. Tal ajuste, a exemplo do que acontecera com o tributo IRPJ, implicou recálculo do montante postergado, com exoneração das verbas apontadas pelas Tabelas já citadas.

A . IRPJ

II.1. Ano Calendário de 1996:

II.1.1. Recolhimento do Imposto Postergado Antes do Início da Ação Fiscal, por diferimento da base tributável de R\$ 580.451,93. Montante exigido após Imputação de Pagamento: R\$ 78.382,02.

II.1.2. Exclusão Indevida do Lucro Líquido e Compensação de Prejuízo Fiscal no valor de R\$ 235.118,88.

O valor de R\$ 235.118,88, despontado por exclusão extracontábil (Parte A do LALUR), e considerado indevido em face de a origem não ter sido demonstrada, fora compensado com o estoque de prejuízos fiscais por igual montante (fls. 8 e 28).

II.1.3. Redução Indevida do Lucro, Referente à Verba de R\$ 436.090,53



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Trata-se de recebimento de notas fiscais por serviços prestados, no ano-calendário de 1996, mas que restou a crédito da conta de receitas de exercícios futuros. Em 1997, foram esses valores reconhecidos na escrituração a teor de receita desse exercício, tendo sido, pois, recolhido o tributo correspondente. Por igual, lançou-se a débito da mesma conta, as respectivas despesas.

A acusação assenta, com base na DIRPJ, que a recorrente declarara receita de R\$ 2.188.898,34, enquanto auferira, efetivamente, lucros que deixaram de ser reconhecidos, no ano-calendário de 1996, no montante de R\$ 1.016.542,46.

Como a empresa apurou lucro, após a compensação de prejuízos, no valor de R\$ 580.451,93, no ano-calendário de 1997, a diferença entre R\$ 1.016.542,46 e R\$ 580.451,93, equivalente a R\$ 436.090,53, está sendo tributada, em 1996, como redução indevida de lucros no ano-calendário de 1996. Após a compensação de prejuízos fiscais no montante de R\$ 43.318,42 (deslocado do que fora compensado no ano-calendário de 1997), a verba tributável remanescente, sob esse título, alcançara a cifra de R\$ 392.772,11.

No que se refere ao imposto postergado, de R\$ 580.451,93, importa consignar que:

a) – se a recorrente houvesse reconhecido, em 1996, o que fora diferido, implicaria recolhimento de R\$ 87.067,78. Os juros e a multa de mora representam, juntos, 0,4311. Dessa forma, $R\$ 87.067,78 / 1,4311 = R\$ 60.839,77$. Como o imposto pago o foi de R\$ 60.839,77, resta como matéria tributável de ofício a verba de R\$ 26.228,01.

b) Somado, algebricamente, ao valor obtido em "a" o adicional correspondente ao imposto postergado recolhido, em 1997, no valor de R\$ 34.045,19 – cujo valor original fora calculado com o emprego da mesma metodologia antes consignada - redundou em R\$ 23.789,54; em decorrência, ter-se-á (vide fls. 8), a verba

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

impositiva residual de R\$ 2.438,47. E, essa, agregada aos valores impositivos não postergados (vide fls. 08 – 1.ª Parte), permitira apurar-se a exigência de R\$ 78.382,02.

Passo a decidir: a base de cálculo postergada há de ser aquela depurada de qualquer compensação de prejuízo fiscal de exercícios anteriores. Há necessidade que se recomponha, similarmente, o resultado tributável do exercício após as glosas originárias de outro jaez. Portanto, adotando-se com reservas a metodologia dos autuantes, o limite do montante suscetível de ser havido como postergável, conforme demonstrativo de fls. 137, é da ordem de R\$ 676.976,47 (R\$ 623.770,35 + R\$ 53.206,12) e não os R\$ 580.451,93 imputados [mesmo porque o estoque de prejuízo fiscal haurido, por compensação em 1997, fora deslocado pelos fiscais autuantes para o ano-base de 1996 (fls. 8 e 97)].

Entretanto, estou convencido que tal análise é despicienda. O cálculo da postergação há de ser implementado com fundamento no Parecer Normativo CST n.º 02/96. O critério utilizado pelo Fisco redundou em aumento da base tributável no período original (1996) e transformação de lucro tributável, em 1997, em prejuízo fiscal por igual montante (antes da redução de prejuízos deslocados e de outras infrações impostas). Como será demonstrado, amplamente, quando as alíquotas, relativas aos períodos sob fiscalização forem iguais, os efeitos da postergação tendem para a neutralidade impositiva, ressaltando-se, também, a hipótese de ocorrência, com o deslocamento, de adicional superior se assim não o fizesse. Um exemplo simplista, inicialmente, com números hipotéticos, mas correlacionados proporcionalmente aos lucros tributáveis de que aqui se cuida, dará uma certeza aos postulados que, após, serão mais minudenciados através de estudos mais aprofundados. Seja uma alíquota do IRPJ hipotética de 10% (0,10); os lucros reais iguais a 50 UM, 70UM e 100 UM, respectivamente para os anos-calendário de 1997, 1998 e 1999. Adotemos, como verba diferida de 1996 para 1997, o exemplar de 120 UM. Construamos, didaticamente, uma tabela:

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

EVENTOS	1996	1997	1998	TOTAL
LUCRO REAL DECLARADO	50 UM	70 UM	100 UM	220 UM
TRIBUTO DEVIDO (I) = ALÍQ. DE 0,10 x LUCRO REAL	5 UM	7 UM	10 UM	22 UM
ALOCÇÃO EM 1996 DO LUCRO REAL DIFERIDO = 120 UM	170 UM (50 UM + 120 UM)	(50 UM) = 70 UM <i>menos</i> 120 UM	100 UM	220 UM
COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO DE 50 UM DE 1997 COM O LUCRO DE 1998	170 UM	nhill	50 UM = [100 UM <i>menos</i> (50 UM)]	220 UM
TRIBUTO DEVIDO (II) = ALÍQ. DE 0,10 x LUCRO REAL	17 UM	nhill	5 UM	22 UM

Como se vê, os resultados tributáveis são iguais, sem qualquer ofensa à redução indevida do resultado e das verbas recolhidas, cabendo, entretanto, nesse caso, apenas a exigência dos juros moratórios incidentes sobre a parcela diferida (17 UM menos 05 UM). Similarmente não tem procedência a exigência penitencial de ofício, tendo em vista que, tempestiva e espontaneamente o contribuinte reconheceu a receita (ou o lucro) no período subsequente. Se, entretanto, houvesse recolhimento da verba sem os acréscimos moratórios, caberia a exigência dos consectários legais, com a devida ressalva adiante explicitada, (por imputação). Entretanto, essa exigência haveria de se constituir numa infração autônoma e não a reboque de outra, ainda que possa com outrem guardar correlação.

18

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Observe-se, retomando o que fora expresso, é possível, em alguns casos, que os valores postergáveis quando realocados provoquem no período inicial exigência de adicional-IR., ou existência de adicional superior ao ofertado pelo contribuinte.

Entretanto, nem mesmo essa hipótese ocorrera, segundo a metodologia materializada pelos senhores fiscais autuantes. Enquanto originariamente a insurgente houvera declarado, a esse título, a verba de R\$ 34.045,19 no ano-calendário de 1997 (fls.138), a realocação da verba diferida para o ano-calendário de 1996 acabou por exigir da mesma empresa, e sob o pálio da mesma rubrica, a verba de R\$ 17.027,74.

Portanto, não há como acolher a exigência tal como fora formulada.

Desenvolvi acerca do instituto da postergação trabalho ao qual me mantenho alinhado com absoluta fidelidade, até então, máxime em face de inexistência de argumentos contrários que pudessem derruir as minhas convicções.

Colaciono, a seguir, monografia acerca da hipótese aqui versada, extraída do Livro "IRPJ e OMISSÃO DE RECEITAS – Estudo de Casos", Edit. Dialética – SP., ano 2000:

8. Postergação de Imposto e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Inicialmente impõe-se assinalar que a postergação tributária define-se pelo reconhecimento espontâneo - em época impertinente ou indevida - tanto na ótica contábil como na versão fiscal - de fração de custos, despesas ou de receitas (operacional ou não-operacional), em ofensa ao regime de competência dos exercícios, sejam estes de periodicidade anual, semestral ou mensal, e desde que resulte em apuração de imposto ou contribuição social. Caracteriza-se pelo reconhecimento efetivo de tributo ou contribuição a destempo (em períodos de apuração impertinentes ou indevidos), mas que, submetida a apuração impositiva sob as mesmas condições, qualificativas e quantitativas, não implique obtenção de resultados divergentes, se realizada originariamente na data legalmente prevista.

A edição do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28.08.1996, veio, por fim, clarificar os efeitos da postergação de tributos e contribuições. Ainda que guarde reservas sobre o seu desfecho, indubitavelmente a norma descrita permite quantificar a base de cálculo de forma correta, expurgando-a dos desencontros trazidos pelas sistemáticas até então adotadas e consagradas. Na mesma direção do Parecer em destaque a IN/SRF nº 11/96, artigo 34, que permite a recomposição do lucro real do exercício, sem que as exclusões possam produzir efeitos diversos

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

daqueles que seriam obtidos, se realizadas nas datas corretas.

As restrições antes manifestadas acerca do ato normativo ficam por conta de que, em caso de não-ocorrência de alterações das alíquotas do IR e da CSSL, desde o período inicial até o da postergação, como se demonstrará, somente serão devidos os juros de mora sobre a verba impositiva postergada, iniciando-se a sua contagem a partir do vencimento do tributo, tendo como marco o período inicial até o seu reconhecimento no período de postergação, ou seja, pontualmente no vencimento da quota do tributo.

A primeira versão, a seguir, demonstra a postergação sem alteração de alíquota.

Postergação, Consoante PN - COSIT nº 02, de 28/08/1996

Demonstração dos Lucros Líquido e Real
(em UM)

Demonstração dos Lucros Líquido e Real
(em UM)

Deflacionando os valores apurados em 19X2, trazendo-os de forma constante para o ano de 19X1:

$$1 - \text{CSSL:} \quad \frac{12 \times 6}{8} = 9 \text{ UM}$$

$$2 - \text{IRPJ:} \quad \frac{36 \times 6}{8} = 27$$

8

Verifica-se que os efeitos da postergação dos tributos - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - são nulos. Dessa forma, como já se discorreu, apenas são devidos os juros de mora incidentes sobre as diferenças a recolher da CSSL e do IRPJ, aqui nos montantes, respectivamente, de 9 UM e 27 UM.

Se houver alteração de alíquotas, como no exemplo que se segue, em que 19X1 de 15% (quinze por cento) para 30% (trinta por cento) em 19X2, permanecendo inalterada a da contribuição social, teremos os seguintes desdobramentos:

Deflacionando os valores apurados em 19X2, trazendo-os de forma constante para o ano de 19X1:

$$1 - \text{CSSL:} \quad \frac{12 \times 6}{8} = 9 \text{ UM}$$

$$2 - \text{IRPJ:} \quad \frac{18 \times 6}{8} = 13,5$$

Neste segundo exemplo, observe-se, o IRPJ ascendeu ao valor de 13,5 UM, enquanto a verba atinente à CSSL permaneceu nula, como enunciado anteriormente. Essa resultante se deveu ao fato de, no exemplo hipotético, o autor não ter variado o percentual de alíquota dessa contribuição.

Em face do quadro apresentado, teremos como corolário as seguintes inferências:

1 - somente incidirão juros de mora sobre a verba de contribuição social durante os períodos de 19X1 a 19X2 (a partir dos seus vencimentos);

2 - como a alíquota do IRPJ fora reduzida à metade de seu percentual, serão devidos sobre a diferença de 13,5 UM não só os juros de mora, como também a multa de ofício e o imposto indexado.

Note-se que os juros de mora terão como termo de início a data de vencimento do imposto no ano de 19X1 (período inicial) e, como termo final, a data do efetivo recolhimento do tributo. Esse fato decorre da evidência de reconhecimento insuficiente de tributo a do Imposto de Renda variou do ano de

Agrega-se ao trabalho antes desenvolvido, outro que ratifica e demonstra que o prejuízo fiscal intermitente ou a base de cálculo negativa não é fator



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

limitativo à aplicação da hipótese aqui versada, se até o encerramento do ato fiscal os anos-calendário demonstrarem existência de base tributável positiva consentânea com o que fora diferido. Ei-lo:

PERÍODO DE DIFERIMENTO X PERÍODO DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Há uma certa confusão entre o período onde se registrou a postergação tributária e o do diferimento da receita ou despesa. Os dois momentos não precisam ser necessariamente coincidentes como demonstraremos.

O presente modelo pretende demonstrar que a simples existência de prejuízos fiscais na data em que ocorrera o reconhecimento, por exemplo, da receita operacional diferida de exercício social pretérito, não pode ser causa para abandonar-se a hipótese de postergação tributária, desde que, o contribuinte apresente lucro tributável até o período coincidente com o encerramento da ação fiscal.

Registre-se que tal demonstrativo alinha-se, sem ofensas, à melhor interpretação das prescrições do art. 6.º, § 5.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, matriz legal do art. 171 do RIR/80, ao asseverar que a postergação se consumará quando adiar o pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido e provocar redução indevida do lucro real em qualquer período-base. Dessarte, a lei reitoria, portanto, não elegeu o exercício em que a receita ou despesa fora reconhecida, mas o período-base em que se cristalizou a apuração do devido tributo.

Sejam as seguintes variáveis e premissas do modelo:

- a) Receita Operacional diferida: 100 UM.
- b) Alíquota constante do IRPJ: 0,30.
- c) Lucro Líquido = Lucro Real.
- d) Prejuízo contábil = Prejuízo fiscal.
- e) Contribuição Social s/ o Lucro = nula.
- f) Data da entrega da declaração recaindo sempre no mesmo mês.
- g) Inexistência de adicional nos períodos considerados.
- h) Inexistência de Correção Monetária
- i)

I – Demonstrativos do Resultado do Exercícios – Situação Inicial

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
Lucro Real/Prejuízo Fiscal Atual ou do Ex.Anterior	20 UM	(20 UM)	140 UM (20 UM) 120 UM

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

II – Demonstrativo Após a Locação dos Valores Segundo o Regime de Competência

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
Lucro Real/Prejuízo Fiscal	120 UM	(120 UM)	140 UM (120 UM) 20 UM
IRPJ	36 UM	(0)	6 UM

Como estamos diante de alíquota única em todos os períodos sob consideração, os efeitos da inobservância do regime de competência restaram traduzidos sob a ótica da postergação tributária do período de 19X1 para o período 19X3, no montante equivalente a 30 UM, não-obstante a receita ter sido reconhecida no ano de 19X2. Isto posto, há de ser exigido do contribuinte, por 24 (vinte e quatro) meses, a incidência da taxa “selic” sobre o montante de 30 UM.

No que se refere à exigência de multa de mora – ainda que não exigida de forma apartada - na hipótese de recolhimento espontâneo, colaciona-se voto proferido, em dezembro de 2000 (Recurso nº 122.360), quando ainda membro da egrégia Terceira Câmara desse Conselho.

Primariamente mister se faz superar uma inicial proeminente para encaminhamento e desfecho da questão posta e diligentemente apreciada pela autoridade monocrática.

É indubitoso que a multa denominada de mora como a motivada por lançamento de ofício tenha caráter sancionatório.



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

O insígne tributarista Luiz Emygdio F. da Fonseca assinala que a multa "jamais terá uma função compensatória."

Ensina-nos, por outro lado o preeminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense: "A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, deveres jurídicos."

Não menos diversa, no que é pertinente, a posição do respeitado ex-conselheiro da oitava Câmara deste Colegiado, Dr. José Antonio Minatel, que assim se alinhou acerca da temática: "A lei que pune a impontualidade do devedor de obrigação tributária com a cominação de multa de mora, mesmo que graduada em função do atraso, não tem em mira a recomposição do patrimônio do credor pelo tempo transcorrido após o vencimento, mas, sim, tem como objetivo fixar penalidade suficiente para intimidar a mora do devedor, utilizando-se de instrumento que permite agravar o valor global da obrigação, se liquidada após o vencimento." (Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos – Revista Dialética, n.º 33, p. 87).

Em defesa da tese que aqui se põe, trago, à colação, os seguintes Acórdãos:

"ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP:00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Tributário. ICM. denuncia espontânea. inexigibilidade da multa de mora. o código tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denuncia espontânea, por força do artigo 138. recurso especial conhecido e provido."

"Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa ao credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena...e as multas ditas moratórias...não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo." STF – Ministro Moreira Alves. (Extraído do Livro Comentários ao Código Tributário Nacional – 2ª Edição – Editora Forense – p.335).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ICM – MULTA DE MORA – INEXIGIBILIDADE

"Tributário. ICM. Denúncia espontânea. Inexigibilidade da multa de mora. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido." (Ac un da 2ª T do STJ – Resp 16.672-SP - Rel. Min. Ari Pargendler – j 05.02.96 - Recte.: Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 04.03.96, p 5.394 - ementa oficial)

Do Relatório reproduzimos o seguinte trecho:

"Irmãos Ribeiro Exportação e Importação Ltda. deixou de recolher na época própria o ICM devido na exportação de café cru, e pretendeu fazê-lo antes de qualquer ação fiscal, mas a repartição fazendária só recebe o respectivo montante se acrescido da multa de mora de 20% (vinte por cento) do montante do tributo. Daí a presente ação de consignação em pagamento (fls. 03/13)."

Do voto do Relator destacamos:

"O Colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário n.º 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ n.º 80, p. 104/113).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ ACORDÃO RIP: 00005514 DECISÃO: 02-09-1992

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Tribunal = STJ
REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 19-10-92 PG:18215

RELATOR:

MIN: 1097 - MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa, impostos, pagamento, atraso, hipótese, contribuinte, pagamento espontâneo, inexistência, cobrança, anterioridade, procedimento administrativo.

Embargos de declaração, inexistência, obscuridade, duvida, omissão, descabimento.

EMENTA:

Tributário. denuncia espontânea (art. 138, CTN). inexistência de procedimento administrativo. imposto recolhido fora do prazo.

Multa indevida. processual civil (art. 535, cpc).

1. Embargos declaratórios inadmissíveis incorrendo obscuridade, duvida, contradição ou omissão (art. 535, CPC). só excepcionalmente pode ser adotada a solução infringente modificativa do julgado.

2. Descaracterizada a divergência com base na orientação do verbete 565 - STF;

3. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição da multa, mesmo pago o imposto após a denuncia espontânea (art. 138, CTN). Exigi-la, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta malferindo o fim inspirador da denuncia espontânea e animando o contribuinte a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento prejudicial à arrecadação da receita tributária, principal objetivo da atividade fiscal.

4. recurso conhecido e provido (art. 105, III, "a", C.F.).

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00023814 DECISÃO: 05-02-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 04-03-96 PG:05394

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

RELATOR:

MIN:1104 - MINISTRO ARI PARGENDLER

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação, café, hipótese, denuncia espontânea, apoio, código tributário nacional, jurisprudência, tribunais superiores.

EMENTA:

Tributário. ICM. denuncia espontânea. inexigibilidade da multa de mora. o código tributário nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denuncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido.

ORIGEM:

TRIBUNAL: STJ DESPACHO RIP: 00071046 DECISÃO: 14-03-1996

Tribunal = STJ

REGIÃO: 00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 01-04-96 PG:09904

RELATOR:

MIN: 1093 - MINISTRO HELIO MOSIMANN

EMENTA:

Tributário. ICM. mercadoria importada. denuncia espontânea. multa indevida. artigo 138 do CTN.

A denuncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa.

Nesta mesma direção, os seguintes Acórdãos: 2ª Turma do STJ – R. Especial n.º 147.927-RS. Relator Ministro Hélio Mosimann, em 16.04.98; 1ª Turma do STJ.; R. Especial n.º 138.669-RS. – Relator Ministro Humberto Gomes de Barros – 18.12.97; 2ª Turma do TRF da 4ª R. – AC. 96.04.45707-1/SC., Relator Juiz Jardim de Camargo, em 23.10.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. – Ag. 49.106-SP., Relatora Juíza Marli Ferreira, em 01.09.97; 6ª Turma do TRF da 3ª R. – MAS 89.03.04683-6 – Relatora Juíza Marli Ferreira, em 09.02.98; 2ª Turma do STJ – R. Especial 64.680-4/SP. Relator Min. Antônio de Pádua Ribeiro, em 19.05.97; 1ª Turma do STJ – R. Especial 117.031/SC. – Relator Min. José

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Delgado, em 18.08.97; 2ª Turma do STJ – R. Especial 16.672 – SP., Rel. Min. Ari Pardengler, em 05.02.96; RE 106.068/SP., Relator Min. Rafael Mayer, RTJ n.º 115, p. 452; RTJ n.º 80, p. 104/113 – Min. Cordeiro Guerra do STF; 2ª Turma do TRF da 4ª R. – MAS 96.04.28447-9/RS – Relatora Juíza Tania Escobar, em 27.02.97; 1ª Turma do STJ – R. Especial 117.029/SC. – Relator Ministro Demócrito Reinaldo, em 18.08.97; 3ª Turma do TRF – 1ª Região – DJU 2, de 14.11.97, p. 97172; 1ª Turma do TRF – 4ª Região – DJU, 2, de 26.11.97, p. 102205; Súmula n.º 208 do extinto TFR; 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, DJU 2, de 03.12.97, p. 104903; 3ª Turma do TRF – 5ª Região, DJU 2, de 26.12.97, p. 112956; 2ª Turma do TRF – 4ª Região, DJU 2, de 24.12.97, p. 112585; 6ª Turma do TRF – 3ª Região, DJU 2, de 20.05.98, p. 468; R. Especial 169.877/SP. – 2ª Turma do STJ, DJU 1, de 24.08.98, p. 64; R. Especial n.º 168.868/RJ., 1ª Turma do STJ, DJU de 24.08.98; R. Especial 72.705/SP., 1ª Turma do STJ, DJU 1, de 10.08.98; STJ, Relator Ministro Helio Mosimann, Despacho RIP: 0071046, DJ. 01-04-96, PG. 09904; STJ., Despacho RIP: 00019119, de 03.08.94, DJ. 22.08.94, p. 21214, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; STJ – Despacho RIP: 00023743, de 09.11.94, DJ. 28.11.94, p. 32604, Relator Ministro José de Jesus Filho; STJ, Despacho RIP: 00026272, de 22.03.95. Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ. 17.04.95, p. 09561 etc;

Mais recentemente, ED REsp. N.º 169877/SP., DJ. de 13.10.1998 – Segunda Turma- Relator Min. Ari Pargendler e REsp. n.º 201921/SP, DJ. de 01.07.1999 – Primeira Turma – Relator Min. José Delgado.

Importa colacionar a ementa da lavra do ilustre Min. Ari Pargendler:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea.

Perfilho-me às teses esposadas, acrescentando que a indenização como reparação ao patrimônio de terceiro há de se ancorar no paradigma da perda de oportunidade ou do custo de oportunidade. Vale dizer: o não-recebimento de um crédito, implica desistência de um projeto público de âmbito social e econômico, com repercussões nessas áreas às mais variadas e inquantificáveis.

Aceitar, como compensação, a taxa de 20%, em algumas situações reduzidas à metade, ou de 0,33% ao dia com limitações no arco superior (Lei n.º 9.430/96, art. 61 e §§), seria adotar como custo de oportunidade ao longo de vários exercícios sociais em que fora ela implementada, e nas diversas esferas tributantes de governo, uma imutável e inabalável remuneração ao patrimônio não-

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

realizado, a despeito de quaisquer cálculos que a confirmem ou que explicitem a sua proporcionalidade. Contrário senso, o não recebimento de um tributo, no vencimento, compromete a liquidez do "caixa" do governo, levando-o a financiar o seu deficit com recursos hauridos junto a terceiros. Nesse caso incorre em juros de mercado (interno ou externo) pela necessidade de captação de meios pecuniários alternativos junto a terceiros e que complementem e viabilizem as suas projeções orçamentárias. Dessarte, entendo que os juros moratórios teriam como escopo cumprir essa finalidade atribuída à multa denominada de moratória.

A Suprema Corte, sobre o assunto, não mais permite ilações de outras naturezas, ao assentar em sua Súmula n.º 562, o que se segue:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
Súmulas de Jurisprudência Predominante
STF Súmula n.º 565 Situação Vigente

"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Superado este preâmbulo, passemos à análise da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43 – "Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente."

Art.44 – "Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...);

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – (...);

II – isoladamente, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...);

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Os dois artigos acima tratam, aparentemente, algo da mesma espécie. O art. 43 declara que o lançamento de ofício poderá ser praticado com a cominação de multa (sem qualificá-la) isolada ou conjuntamente (por inobservância do dever principal e acessório). Já o artigo seguinte, em seu § 1º, incisos II e V, declara - similar e expressamente -, a exigência da multa cognominada de ofício na literatura tributária. Extingue, até mesmo, o instituto da imputação de pagamento em caso de o tributo houver sido adimplido sem imposição da multa de mora, após o seu vencimento. Em consonância, aliás, com os melhores propósitos da técnica legislativa, mesmo porque, refugiria, ou melhor, agrediria aos mais elementares princípios da lógica jurídica - inclusive a do não-confisco impor multa sobre multa.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Parece-me que o poder executivo ao editar a Medida Provisória que se cristalizou na lei em comento, reconheceu, em seu artigo 43, a multa de mora como ente sancionatório e cabível também em procedimento de ofício. De outra forma, em sendo a multa, o gênero, e os jargões moratório e de ofício, espécies, inexistiria, como reforço de argumentos, a necessidade de se apartar os comandos legais acima colacionados, tratando-as (as respectivas multas), de forma segregada, baldados os colimados objetivos semelhantes.

Diz, ainda, o artigo 47: *"A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."*

Ora, se o Decreto n.º 70.235/72, alterado pela Lei n.º 8.748/93, em seu artigo 7º, § 1º, não revogado, assenta que "O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente da intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.", o recolhimento da multa de mora, no interstício de vinte dias, pontifica e clarifica a não-distinção da multa punitiva da multa moratória, afastando, similarmente, na outra ponta, o conceito de ser indenizatória a sanção em comento.

Se confrontarmos a Lei n.º 9.430/96, artigo 47, parágrafo único e caput do artigo 138 do Código Tributário Nacional, concluir-se-á, ainda mais sem dúvidas, que a multa exigida, no interregno do prazo assentado pelo artigo da Lei n.º 9.430/96 convalida o entendimento aqui esposado. Salvo se, por absurdo, adotássemos a revogação, por lei ordinária, de norma complementar, assim recepcionado o Estatuto Tributário pelo artigo 146 do novo ordenamento jurídico constitucional de 1988.

A compatibilização da Lei n.º 9.430/96, artigo 47, do Decreto n.º 70.235/72, § 1º, e do artigo 138 do Estatuto Tributário e inciso II, alínea "c" do artigo 106 do C.T.N., só encontraria harmonia aplicativa se acolhêssemos, a partir da melhor exegese do artigo 138 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966, a seguinte interpretação: o conteúdo da Lei Complementar abarca as infrações cometidas pelo contribuinte e, de cuja ocorrência não tomou o fisco conhecimento prévio. É consabido que a denúncia espontânea, por determinação legal, abrange, similarmente, os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e levados o seu montante e a sua natureza ao conhecimento dessa Repartição por qualquer veículo expresso ou pela Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) e, até o exercício financeiro de 1998 confluída iterativamente pela Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – sem se falar nos correspondentes DARFs.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Uma e outra, no que são pertinentes, exercitam o mesmo desiderato: declarar, no prazo estabelecido, a qualificação e a quantificação do tributo apurado. Como corolário, infere-se que a denúncia espontânea, nos últimos casos antes citados tipifica-se, pois a denúncia da infração cristaliza-se pelo não-cumprimento da liquidação do débito na data legal determinada e, de cuja notícia da inadimplência não pode a repartição encarregada do tributo olvidar ou se esquivar.

A propósito, a jurisprudência remansosa deste Colegiado tem pontificado os seus acórdãos no sentido de afastar a imposição de penalidades sancionatórias (de ofício) sobre tributos tempestivamente declarados (por homologação ou por declaração).

Ademais, poder-se-ia concluir, sem que se incorra em ofensa ao C.T.N., às prescrições do Processo Administrativo Fiscal e do sentido teleológico - sem receio de se incidir em teratologias -, contrário senso, mas em obediência sim, aos primados da harmonia legal que o artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 enseja ao recomendar, "in fine", que a exigência, com os acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo, por certo não descarta, antes nos conduz a confirmar a implementação de ofício de tais imposições, consoante as regras impostas pelo C.T.N., condicionadas a que os débitos tenham sido lançados ou declarados;

Do que foi exposto, poder-se-á inferir que:

01 - se o tributo não-denunciado preteritamente à ação fiscal, ainda que lançado (não tendo sido declarado), não for pago ou recolhido no prazo de vinte dias de que trata a Lei n.º 9.430/96, sobre ele incidirão a multa de ofício mais gravosa como definida na legislação de regência e os respectivos juros de mora (art. 44 da Lei n.º 9.430/96);

01.1 - como corolário, a denúncia após o início do procedimento fiscal não tem o condão de afastar a exigência da multa de ofício de maior gradiente e os respectivos juros de mora, salvo se o tributo for pago/recolhido no interregno de vinte dias;

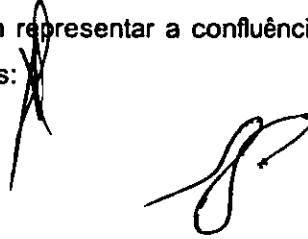
02 - o tributo lançado e não-denunciado previamente à ação fiscal, se não-pago ou recolhido no prazo de vinte dias, dele se exigirá, em procedimento de ofício, a multa (menos gravosa) e juros moratórios decorrentes da inadimplência;

03 - os tributos constantes da DCTF/DIRPJ ou os denunciados por outra forma, a teor do artigo 138 do CTN, vale dizer, antes do início da ação fiscal e não-pagos ou recolhidos no prazo de vinte dias serão inscritos em dívida ativa, sem exigência da ortodoxa multa de ofício, mas com incidência da multa de mora.

03.1 - Como corolário, se pagos/recolhidos antes do início do procedimento fiscal ou no hiato temporal de vinte dias, sobre eles não incidirá a pré - falada multa moratória.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Esquemáticamente poder-se-ia assim representar a confluência dos diplomas legais aqui interpretados, ampliando-se as suas várias hipóteses:

Two handwritten signatures in black ink. The first signature is on the left, and the second is on the right, slightly lower and more stylized.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Anos-calendário de 1996 e seguintes

TRIBUTO	PROCEDIMENTO FISCAL		RECOLHIMENTO/AÇÃO FISCAL		INCIDÊNCIA/SITUAÇÃO DÉBITO			
	ANTES	APÓS	AN TES	NO PRAZO VINTE DIAS	M. OFÍCIO	M. MORA	ART. 138 CTN	DIV. ATIVA
Declarado	●		●				●	
Declarado	●							●
Declarado	●			●		●		
Não/declarado		●			●			
Não/declarado		●	●			●		
Declarado	●							
Lançado	●			●		●		
Não/declarado	●	●		●		● ¹		
Lançado								
Não/declarado	●	●	●				● ¹	
Lançado								
Declarado	●							
Não/lançado		●	●				●	
Declarado	●							
Não/lançado		●		●		●		
Não/declarado		●			●			
Não/lançado		●						
Não/declarado		●						
Não/lançado		●		●	●			

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Não/declarado		●						
Não/lançado		●	●			●		

1 - Hipóteses vigentes até o ano-calendário de 1997.

Legendas:

● - OCORRÊNCIA DE EVENTOS

Obs.: 01 - Declarado ou denunciado, expressamente, por forma diversa.

02 - a partir do ano-calendário de 1998 somente o declarado.

Frise-se que, a partir da edição da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997, art. 70, o benefício só aproveitará os débitos declarados, excluindo-se, deste modo, os tributos lançados.

Os que combatem a exegese do artigo 138 asseveram que os artigos 134, parágrafo único e 161 do C.T.N. ao estabelecerem, respectivamente, que "O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório" e que "O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da Imposição de penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária" convalidam, à toda evidência, a expressa e única penalidade passível de imposição aos inadimplentes. "

Por outro lado, entretanto, ainda que a norma do artigo 161 seja a de caráter geral reguladora da inadimplência, o artigo 138 define a exceção, arremata o tributarista Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho na obra já citada. Portanto, os itens conclusos acima alinhados (01 / 02), de longe não ofendem as prescrições dos artigos do C.T.N. aqui confrontados, ou melhor, ajustam-se, estou crível, à tipicidade de ambos, à medida em que se submetem às penalidades adjetivas idênticas (de ofício, deve-se concluir).

A não-cominação de multa de mora no caso de operar-se o recolhimento antes da ação fiscal ou de qualquer outro procedimento administrativo que confira certeza e liquidez ao valor recolhido não é nova, pontificando-se precedentes em nosso ordenamento jurídico. Encontramo-la já na vigência do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, artigo 6º e seus §§ e melhor explicitados pelos Pareceres Normativos – CST n.ºs. 57, de 16.10.79 e 2, de 28.08.96:

Item 7, do PN-CST n.º 57/79: "O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão contábil quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos."

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

mediante auto de infração ou notificação de lançamento;" (o grifo não consta do original).

*Subitem 6.2, do PN-CST n.º 02/96: "O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, **exclusivamente**, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagos." (O grifo é meu).*

No primeiro caso, a multa moratória pela inadimplência não é exigida; no segundo caso, pela redação final, entendendo tratar-se de lançamento de ofício dos consectários referentes a juros e multa de mora, principalmente pela asserção final (caso o contribuinte já não os tenha pagos). É improvável que se trate de multa de ofício imposta a si mesma pela contribuinte, máxime por ser esta iniciativa privativa e indelegável do Fisco.

Analogamente, na Lei 4.502, de 30.11.1964, artigo 76, inciso I, a seguir transcrito, "in verbis":

"Art. 76 – Não serão aplicadas as penalidades:

I – aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no artigo 81, nos incisos I e II do artigo 83 e nos incisos I, II e III do artigo 87."

Portanto, ao longo dos anos cristalizou-se um dualismo falacioso das multas, ou, no mínimo, timbrado de ricas contradições – desconexas definições, quando, por vezes exigem-nas em procedimento espontâneo; ora, em procedimento de ofício; até mesmo excluindo a sua aplicação em casos particularizados de inadimplência, como, aliás, se demonstrou.

Como envoltório e diante de algum excerto recalcitrante de perplexidade ao tema até aqui desenvolvido, afirma-se que tal mixórdia legal não pode levar o contribuinte à convivência com desencontros de definição e ciladas tributárias opostas, de plano, às prescrições que lhe conferem proteção e consubstanciadas no artigo 112 do Código Tributário Nacional – mais restritivamente na dicção do seu inciso IV:

"Art. 112: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...);

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Cumpra-me esclarecer, a par do exposto e paralelamente, por dever de ofício, que as empresas tributadas com base no lucro real, em acorde com o que aqui fora assentado, se, por um lado livra-se do pagamento ou recolhimento da multa moratória nos casos especificados, sublinhe-se que, por outro lado, como corolário, deverá adicionar ao seu lucro líquido para apuração do lucro real este mesmo valor, - nas hipóteses em que tais penalidades são devidas -, por lhe faltarem os requisitos conceituais que a caracterizam como de natureza compensatória, a teor do § 4º e caput do art. 16 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26.12.1977, desenvolvidos no Parecer Normativo CST n.º 61, de 23.10.79 e convalidados pelo § 5º, artigo 7º da Lei n.º 8.541/92.

Por derradeiro, mister se faz acentuar que é da dicção do mesmo artigo 138 que haja denúncia espontânea da infração. Vale dizer: é imperativo para obtenção da prerrogativa ofertada pelo comando legal, que a Repartição encarregada da administração, cobrança, fiscalização e arrecadação dos tributos tenha pleno conhecimento do montante devido, de sua origem e natureza. Se o recolhimento cristalizou-se no curso do ano – base ou trimestre sem que fosse a recorrente obrigada, obviamente, ainda à apresentação da DIRPJ e da DCTF (por exemplo, no curso do quarto trimestre do ano fluente) o Documento de Arrecadação de Tributos Federais sobre os quais o ente tributante tem total controle, cumpre com fidelidade esse desígnio, ratificando-se o cumprimento espontâneo da contribuinte para que possa ver concebidos os benefícios pretendidos.

Não menos diferentes são os acórdãos a seguir transcritos:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - COFINS - PARCELAMENTO DA DÍVIDA - MULTA - CTN, ART. 138 – INEXIGIBILIDADE. "Tributário. COFINS. Denúncia espontânea. Parcelamento da dívida. Multa. Art. 138 do CTN. Inexigibilidade. Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso provido, sem discrepância." (Ac un da 1ª T do STJ – REsp 117.029/SC - Rel. Min. Demócrito Reinaldo – DJ 18.08.97 - Recte.: Bretzke Embalagens; Recda.: Fazenda Nacional - DJU 1 22.09.97, p 46.335 – ementa oficial). (O grifo não consta do original).

DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PARCELAMENTO – NÃO-CONFIGURAÇÃO

Recurso Especial n.º 72.705 – São Paulo (95/0042774-5)

Ementa:

Execução Fiscal – Denúncia Espontânea – Pagamento – Confissão – Parcelamento – Súmula n.º 208 do TFR.

A responsabilidade só é excluída pela denúncia espontânea da infração quando acompanhada do pagamento integral do tributo devido e dos juros de mora ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração.

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. (O grifo não consta do original)

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

*Brasília, 11 de maio de 1998 (data do julgamento).
(DJU 1 de 10.8.98, p. 13).*

ORIGEM:

TRIBUNAL:STJ DESPACHO RIP:00019119 DECISÃO: 03-08-1994

Tribunal = STJ

REGIÃO:00

RECURSO ESPECIAL

DATA E FONTE DAS PUBLICAÇÕES:

DJ - 22-08-94 PG:21214

RELATOR:

MIN:1096 - MINISTRO HUMBERTO GOMÊS DE BARROS

INDEXAÇÃO:

Descabimento, multa fiscal moratória, débitos, (ICM), importação," draw back", mercadoria estrangeira, denuncia espontânea, atraso, recolhimento, acréscimo, juros de mora.

EMENTA:

Tributário - ICM - importação - regime draw back - mercadoria comercializada em território brasileiro - denuncia espontânea (CTN, art. 138) - multa moratória.

- se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no Brasil, mercadoria importada em regime "draw back", é de se lhe reconhecer o benefício outorgado pelo art. 138 CTN.

- contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art. 138).

Se tudo o mais aqui versado não tivesse qualquer fundamento, imperioso, entretanto, tecer algumas conclusões, indagação e alavancar exercícios em busca da melhor inteligência dos difusos comandos legais que enfeixam a matéria:

a) os autos não noticiam se o débito à época recolhido sem a multa - dita moratória -, decorre de fatos geradores (que confluem para os tributos e contribuições provisionados) ao menos **lançados**, até o ano-calendário de 1997, nos livros contábeis da recorrente.

b) se, a partir do ano-calendário de 1998 o débito decorrente dos lançamentos contábeis foram ao menos declarados à Secretaria da Receita Federal, quer através da Declaração de Rendimentos de Ajuste da PJ., ou quer através da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)?

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Infere-se, para as hipóteses retratadas em "a" e "b", estarmos frente à verba devidamente escriturada e declarada, salvo se admitirmos, meramente por uma condenável e injustificável presunção, tratar-se de algo defluente de lapso proposital perpetrado pela recorrente em sua escrituração contábil.

Assente, outrossim, tais premissas, importa colacionar, in verbis, o art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 077, de 24 de julho de 1998 (concebida, portanto, há mais de um ano e meio após a edição da Lei n.º 9.430/96)

Art. 1º - Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes das declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União.

Não menos conclusa é a posição do ente tributante quando diante de situação similar ao albergar as contribuições sociais. A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação em Nota MF/SRF/COSIT n.º 612, de 18 de novembro de 1999, assinala em seu item 3.1 que os débitos das contribuições que nomeia informados na DIRPJ constituem confissão de dívida apenas para a empresa que não tenha filial, tenha apenas uma filial ou que centralize o recolhimento na matriz.

Que não se alegue que os dois posicionamentos normativos antes mencionados cuidam apenas dos casos de inadimplência; prevalecente tal inferência, estar-se-ia diante de um inusitado e teratológico dualismo: para os que nada recolhem, ou recolhem de forma parcial, exige-se a multa dita moratória de 20% (vinte por cento) a ser imposta e cobrada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional após inscrição do débito em Dívida Ativa; para as prestações recolhidas, "integralmente", sem, entretanto, a contemplação da multa de mora, infunde-se a tradicional multa de ofício equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade do tributo ou contribuições.

Dessarte, tratando-se de multa ou penalidade aplicada por inobservância de obrigações tributárias, afere-se o gravame, confrontando-se o valor imposto pelo ente político com a falta ou infração praticada pelo contribuinte ou responsável infrator. Assim, a gradação da multa deve ser lógica, mormente em face da imperiosa e íntima correlação que deve existir entre infração e penalidade aplicável.

Dessa forma resta incontroversa, ainda que por outra vertente, a improcedência do lançamento de ofício aplicável à espécie, impondo-se para a confirmação do ato tributário aqui em debate, que o lançamento se opere após iniludível constatação (laborada pelo Fisco) de que o débito –

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

objeto do recolhimento a destempo e sem multa de mora -, tenha sido denunciado através dos diversos meios acessórios de que se dispõe, à Administração Fiscal.

Para convalidação, pois, do desiderato contributivo e harmonização do dualismo a que se reportou, impõe-se para estes casos, à luz dos atos normativos coligidos nesta segunda vertente ora em debate, o instituto da imputação de pagamento a cargo, data "vênia", da Divisão/Seção/Serviço de Arrecadação da Autoridade Fiscal Executora, elegendo-se como destinatária desta resultante a douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Aliás, também, conformado ao próprio caput do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 ao prescrever, "in totum":

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. O destaque não consta do original.

Como corolário importa o seguinte exercício: imputado o recolhido impugnado emergirá deste uma diferença; a essa diferença aplicar-se-á o caput do art. da lei em comento, conclui-se sem qualquer ofensa à literalidade do texto legal e em perfeita consonância com a sistematização dos demais atos legais e normativos aqui colacionados.

Isso posto, dou provimento integral a esse item, em face da construção equívoca da base de cálculo.

II.2. Ano Calendário de 1997:

II.2.1. Exclusão Indevida (em dobro) da CSLL na Determinação da BC do IRPJ. Vr. R\$ 53.206,12 (DIRPJ – fls. 137).

Alocado o lucro diferido para o ano-calendário original, no montante de R\$ 1.016.542,46, o lucro tributável apurado pelo contribuinte, no valor de R\$ 580.451,93 (fls. 137), transmudou-se em prejuízo fiscal de R\$ R\$ 436.090,53 (vide explicitação às fls. 30). A partir daí, compensou-se a exigência de R\$ 53.206,12 que fora imputada à recorrente, a título de exclusão indevida (em dobro) da CSLL na determinação da base de cálculo do IRPJ, bem como o montante de R\$ 43.318,42 oriundo de prejuízo fiscal já devidamente utilizado, por deslocamento de ofício, no ano-calendário de 1996. Em face do exposto e com fulcros no TVF de fls. 30, o estoque de prejuízo, nesse ano-calendário, atingira a verba de R\$ 339.565,99. Vale dizer: a

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

alocação da base de cálculo antes diferida - para o ano-calendário de 1996 - fez aflorar, no ano-calendário da postergação, essa nova vertente negativa.

Essa matéria não fora objeto de contestação pontual. Ademais, a revisão dos cálculos que ensejaram a apuração do IRPJ denuncia a prática redutora indevida do resultado tributável do exercício.

Item que se nega provimento, porém, sem objeto acusatório, tendo em vista que o ato fiscal promoveu a sua compensação, plenamente (Vide Anexo ao Final do Acórdão).

II.3. Ano Calendário de 1998:

II.3.1. Exclusão Indevida (em dobro) da CSLL na Determinação da BC do IRPJ, no valor de R\$ 222.932,19.

II.3.2. Recolhimento do Imposto Postergado Antes do Início da Ação Fiscal. Exigência de Multa (R\$ 196.928,92 + R\$ 131.285,94 = R\$ 328.214,86) e Juros de Mora (R\$ 49.993,68 + R\$ 33.329,12 = R\$ 83.322,80).

Assim como fora detectado no ano-calendário de 1997, também nesse período a recorrente diferira lucros por receitas operacionais recebidas neste ano para o ano-calendário de 1999, no montante de R\$ 1.750.479,36.

Dessa feita, como o lucro tributável no ano da postergação atingira a verba de R\$ 2.568.471,17 (fls. 176), portanto superior ao valor diferido, a exigência fiscal ficou adstrita à multa de ofício e aos juros moratórios (fls. 10), respectivamente nos montantes de R\$ 328.214,86 e R\$ 83.322,80.

A decisão recorrida, acolhendo a irresignação impugnativa, determinou a compensação do prejuízo fiscal de R\$ 339.565,99 (fls. 379) havido, por ajustes, no

Processo nº : 10580.010162/2001-15

Acórdão nº : 107-07.293

ano-calendário de 1997, nesse ano-calendário, e não no subsequente como a peça acusatória houvera assentado. Compensado tal estoque, com a verba excluída em dobro (R\$ 339.565,99 menos R\$ 222.932,19), não só cortou cerca à exigência a teor de IRPJ (R\$ 33.439,82 + R\$ 22.293,22 = R\$ 55.733,05), como de resto remanesceu, ainda, um prejuízo fiscal da ordem de R\$ 116.633,80. Deduzido esse residual negativo da verba postergada, ajustou-se, em decorrência, os novos valores da multa e dos juros exigidos, conforme exibidos no anexo denominado Tabelas I e II (fls. 383).

Portanto os valores em litígio, sob esse título, são, respectivamente, R\$ 306.346,03 e R\$ 77.771,03, para a multa de ofício e para os juros de mora, nesse período.

Aqui, aplicam-se as mesmas dissertações e conclusões já desfiadas quando da decisão dos efeitos da postergação para o ano-calendário de 1997.

Item que se concede provimento.

Quanto à dedução indevida da CSLL, não pode prosperar a argumentação recursal. É bem verdade que a empresa houvera adicionado a verba de R\$ 284.152,20 ao lucro líquido do exercício (Ficha 10, linha 04, fls. 231). Entretanto, *moto continuo*, promoveu sob o pálio de outras exclusões a mesma verba, anulando, dessa forma, os respectivos efeitos (linha 28). Ademais, em não sendo o valor pleiteado coincidente com a glosa desfechada, sobreleva-se que tal verba, defluente da CSLL do período, já houvera sido utilizada como ente subrativo do lucro na apuração do lucro líquido do exercício (Ficha 07, linha 50 – fls. 229).

Item que se nega provimento, porém, sem objeto acusatório, tendo em vista que a decisão recorrida – não submissa a recurso de ofício - promovera a sua compensação, plenamente (Vide Anexo ao Final do Acórdão).

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

II.4. Ano Calendário de 1999:

II.4.1. Glosa Por Perdas na Alienação de Investimentos em Participações Societárias. Vr. de R\$ 1.785.058,06 reduzido, por compensação de prejuízo fiscal, para R\$ 1.445.492,07 (conf. fls. 30).

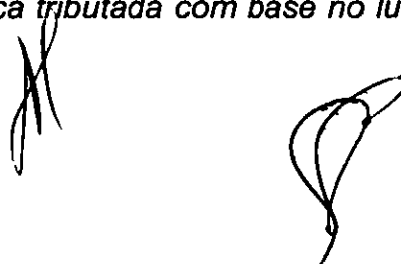
Trata-se, segundo peça recorrida, de uma simples devolução de capital aos sócios retirantes. Dessa forma, houve, assim, mera baixa de investimentos em coligadas quando da saída de sócios, conforme instrumento de alteração e consolidação do contrato social, conclui.

A recorrente, em resposta à intimação fiscal, assevera que tal valor se refere às perdas na alienação dos investimentos em participações societárias, conforme Laudo de Fundamentação Econômica para Fundamentação de Deságio e Promessa de Permuta de Quotas de Ações de Capital de Sociedades Mercantis e Outras Avenças.

A acusação fiscal estribou-se no art. 419 do RIR/99, tendo em vista que esse comando não admite avaliação das referidas participações societárias por método diverso dos determinados pelo comando legal a seguir coligido. *Verbis:*

Art. 419. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem transferidos ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

Parágrafo único. No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos transferidos será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22, § 1º).



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Ao reverso, a litigante alega que obedecendo ao que preceitua o parágrafo 2.º, do art. 385 do RIR/99¹, apresentou o fundamento econômico para determinação do deságio, elaborado pelo economista, Dr. Marival Coelho Novaes, devidamente inscrito no seu órgão de classe. E que, por se tratar de investimentos relevantes, a empresa promoveu, no balanço encerrado em 1988, o Ajuste do Valor Contábil dos Investimentos, conforme arts. 388 e *caput* e parágrafo primeiro do art. 389, do RIR/99², devolvendo, numa operação de permuta, as quotas de capital aos seus detentores.

Passo a decidir: a acusação, com todas as luzes, assinala que o respectivo laudo não objetivou aferir o valor do deságio a que se reporta, mas sim

¹ Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

² Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

§ 2º Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação a que se refere o artigo anterior, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora e, ressalvado o disposto no § 2º do art. 379, não serão computados na determinação do lucro real.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor total distribuído.

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

fornecer subsídios técnicos visando a alienação de participações societárias *vis-à-vis* a melhor expectativa de rentabilidade futura.

Como se sabe, o deságio se caracteriza quando o valor do investimento for menor do que o valor patrimonial líquido (na investida) das ações adquiridas.

No caso presente, é iniludível que os fundamentos econômicos do deságio apóiam-se na projeção do resultado de exercícios futuros (lucros ou prejuízos). Não é defeso tal prática, por óbvio.

O Laudo de Fundamentação Econômica para Fundamentação de Deságio e Promessa de Permuta de Quotas de Ações de Capital de Sociedades Mercantis e Outras Avenças" (fls. 101/ 106), ratificando o que assentara a decisão de Primeiro Grau, não se conforma às prescrições do art. 8.º, da Lei n.º 6.404/76,³ e alterações da LEI 10.303, DE 31 DE OUTUBRO DE 2001, não indicando, com todas as luzes, o motivo causal da perda de substância econômica das ações (como, por exemplo, uma alteração significativa na expectativa de resultados originariamente projetados).

Ainda que a literalidade de seu texto não povoe a literatura tributária própria (art. 434, do RIR/99), entretanto esse mesmo artigo do regulamento endereça a feitura do laudo ao comando da lei comercial ora destacado. Ademais, antes mesmo de quaisquer considerações na ótica tributária, as mutações nos valores das ações ou quotas quedam-se restritas à lei típica das sociedades anônimas.

³ Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

Processo nº : 10580.010162/2001-15

Acórdão nº : 107-07.293

Também não supre a exigência a aposição de mais duas assinaturas (às fls. 436) no laudo inicialmente formalizado apenas por um subscritor (fls. 106).

O curioso, é que o laudo sob debate elenca resultados das empresas investidas, entretanto fora suscitado pela empresa investidora; e, tal iniciativa, descuroou-se de agregar ao respectivo laudo os elementos principais e acessórios em que se baseou o estudo de rentabilidade futura para que se pudesse aferir os seus demonstrativos e conclusões.

Ao se defender, a insurgente alega que o Laudo determina o valor de mercado, a exemplo do que reclamara a ação fiscal.

Na ampla literatura tributária podemos colher não só os axiomas aqui debatidos, como assinalar o imperativo de o laudo expressar o efetivo valor de mercado, quando discrepante do valor contábil e quando não presentes outras variáveis caracterizadoras do valor de mercado. Ei-los:

01. Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

02. O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

É consabido, pois, que o laudo, com o objetivo que lhe quer emprestar a recorrente, deve divulgar a razão econômica fundamentadora do deságio, além da necessidade de perfilar os critérios estabelecidos para a sua construção.

Ainda que se tenha adotado um princípio linear, elegendo-se o desempenho das empresas envolvidas a partir de uma base fixa passada – presumivelmente havida como ideal (embora não explicitadas as suas razões), ainda assim sob a ótica de rentabilidade (e não patrimonial líquida), quedou-se a análise – com tais fundamentos – restritamente, ao desempenho da empresa coligada Banco Capital S/A . Dessa forma ficou à margem desse estudo as demais empresas para as quais o laudo a elas dedicou percentuais arbitrados, sem quaisquer, smj, apoio na mais tênue projeção técnica.

Também não ficou demonstrada a existência de provisão pela investidora para atender presumíveis quedas de posição, a exemplo de perdas potenciais, estimadas em virtude de tendência de perecimento ou elevado risco de rentabilidade dos papéis, com perda parcial ou até mesmo total do valor contábil do investimento. Similarmente não se atentou para o art. 14, §2º, alínea "a", da Instrução CVM Nº 247, de 27 de março de 1996. *Verbis:*

Art. 14 – (...).

*§ 2º - (...). (NR)**

a) - o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e

É bem verdade que a mesma Instrução CVM Nº 247, de 27 de março de 1996, em seu parágrafo 4º, admite, de forma tácita que, quando não houver justificativa dos fundamentos econômicos, a amortização do deságio poderá ser contabilizada em caso de baixa por alienação. *Verbis:*

Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

Parágrafo 1º - O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.

Parágrafo 2º - O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Parágrafo 3º - (...).

Parágrafo 4º - Quando houver deságio não justificado pelos fundamentos econômicos previstos nos parágrafos 1º e 2º, a sua amortização somente poderá ser contabilizada em caso de baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Entretanto tal prescrição normativa não invadindo a seara tributária, não assegura, dessarte, para esse efeitos, a sua dedutibilidade.

Em face do exposto, decido por se negar provimento a esse item.

II.4.2. Exclusão Indevida (em dobro) da CSLL na Determinação da BC do IRPJ.

Item que se nega provimento com fulcros nos mesmos fundamentos já desfiados sob o mesmo título no ano-calendário imediatamente precedente, porém não alvo de compensação.

II.5. Ano-calendário de 2000

II.5.1. Exclusão Indevida da CSLL na Determinação da BC do IRPJ



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

Item que se nega provimento com fulcros nos mesmos fundamentos já desfiados sob o mesmo título no ano-calendário de 1998 e nas conclusões do item imediatamente anterior.

B. CSLL

Por decorrência, mantém-se nesta, a exigência defluente do item "001", cuja base tributável é igual a R\$ 1.785.058,06.

Em defesa do meu voto: como é defeso ao julgador alterar o lançamento fiscal, agravando-o, ou impor lançamento não concretizado (como ocorrera no ano-calendário de 1997), ou alterar a decisão de Primeiro grau, restabelecendo a exigência – na hipótese de não submissão de recurso de ofício a essa instância em face de o limite de alçada não atingido – mantém-se, pois, respectivamente, a compensação de prejuízos perpetrada pela decisão recorrida no ano-calendário de 1998 (R\$ 55.733,05), não obstante o estoque residual, nesse período ter atingido a marca de R\$4.809,10. Restabelecê-la, na ausência legal de recurso de ofício, implicaria agredir o princípio do duplo grau de jurisdição, além de cercear o direito do suplicante a ampla defesa e ao contraditório.

A tabela a seguir, demonstra, de forma minudente, os efeitos do lançamento, vis-à-vis as decisões prévia e presente. A sua última linha exhibe o crédito tributário principal (IRPJ) mantido, sujeito, pois, à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios.

No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em face do que fora antes descrito e decidido, a única matéria sobrevivente passa a ser a relativa ao ano-calendário de 1999, consoante descrito às fls. 22, bem como a grafada na Tabela 3 (parcialmente).



Processo nº : 10580.010162/2001-15
Acórdão nº : 107-07.293

CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade argüida; e, no mérito, conceder provimento parcial ao recurso impetrado para, em relação aos tributos IRPJ e CSLL:

- a) IRPJ - exonerar a recorrente das exigências remanescentes relativamente aos anos-calendário de 1996 e 1998; e, quanto à:
- b) CSLL – Exonerar a litigante das exigências remanescentes referentes aos anos-calendário de 1996 e 1998.

Sala das Sessões - DF, em 14 de agosto de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA



Processo nº : 10580.010162/2001-15
 Acórdão nº : 107-07.293

ANEXO AO ACÓRDÃO – TRIBUTO: IRPJ

EVENTOS	1996	1997	1998	1999	2000
Lucro Real Declarado Antes da Compensação de Prejuízos	25.007,61	623.770,35	2.568.471,17	2.806.016,45	2.405.960,05
INFRAÇÕES PERTINENTES E ADICIONADAS	235.118,88	53.206,12	222.932,19	284.152,20 1.785.058,06	262.398,85
Lucro real ajustado	260.126,49 <u>436.090,53</u> 696.217,02	676.976,47	2.791.403,36	4.875.226,72	2.668.358,90
Prejuízo Fiscal – Limite (0,30)	208.865,11	203.092,94	837.421,01	nhill	nhill
Utilização do Estoque de Prejuízo	208.865,11	203.092,94	4.809,10	nhill	nhill
ESTOQUE DO PREJUÍZO	77.074,48	77.074,48	nhill	nhill	nhill
Base de Cálculo devida	487.351,91	599.901,99	2.786.594,26	4.875.226,72	2.668.358,90
Base de Cálculo da Exigência mantida em Grau de Recurso Após a Compensação de Prejuízo	nhill	nhill	222.932,19 – 4.809,10 = 218.123,09	Como é defeso ao julgador alterar o lançamento para mais, mantém-se o exigido.	Como é defeso ao julgador alterar o lançamento para mais, mantém-se o exigido.
Valor exigido de IRPJ no AI da Infração mantida	nhill	nhill	Matéria exonerada em 1.º grau	259.446,64	39.359,82
Valor do IRPJ Mantido	nhill		Matéria exonerada em 1.º grau	259.446,64	39.359,82
Adicional exigido do IRPJ em relação à Infração mantida	17.027,74	nhill	nhill	172.964,43	26.239,89
Exigência do IRPJ + Adicional Após o Julgamento	Nhill, em face de o vr. postergado do adicional ter sido superior	nhill	nhill	259.446,64 <u>172.964,43</u> 432.411,07	39.359,82 <u>26.239,89</u> 65.599,71