



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

Processo nº 10680.013327/2006-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1102.00.685 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria IRPJ/CSLL -
Recorrente AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida 4a.TURMA DRJ BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002 –

PAF – POSTERGAÇÃO IRPJ e CSLL – Nos termos do PN COSIT nº 02/96, deve ser apurado o lucro real e a base de cálculo da contribuição social corretamente, correspondentes a cada período de apuração, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o de correção, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido; apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2002

CSLL - DIFERENÇA IPC/BTNF 1990 - DEDUTIBILIDADE - IMPOSSIBILIDADE - Súmula CARF nº 55: O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ACORDAM os Membros da 1ª **CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA** do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, DAR provimento **PARCIAL** ao recurso para reconhecer os efeitos da postergação, nos termos do voto da relatora

Assinado digitalmente.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO –Presidente e Relatora

EDITADO EM:26/03/2012.

Processo nº 10680.013327/2006-97
Acórdão n.º **1102.00.685**

S1-C1T2
Fl. 2

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, João Otavio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira, Leonardo de Andrade Couto, Antônio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente)

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

1. Auto de Infração O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, o Mandado de Procedimento Fiscal Complementar constam das fls. 1 e 2 e os Demonstrativos Consolidados do Crédito Tributário do Processo Do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL constam das fls. 03 e 12, respectivamente.

1.1- Auto de Infração - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica Pelo Auto de Infração de fls. 04/08 foi formalizada a seguinte exigência contra a empresa anteriormente identificada:

*Imposto.....R\$ 43.646,50
Juros de Mora (calculados até 31/10/2006).....R\$ 35.838,14
Multa proporcional (passível de redução).....R\$ 32.734,87
Valor do Crédito Tributário.....R\$ 112.219,51
Como enquadramento legal foram citados:*

- artigo 250, incisos I e II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99;

- artigo 26 e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº 51/95;

- artigo 34 e parágrafo da Instrução Normativa SRF nº 11/96;

- artigo 424 e incisos Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 – RIR/94;

- artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91, c/c o artigo 11 da Lei nº 8.682/93.

1.2- Termo de Verificação Fiscal - IRPJ A fiscalização considerou que exclusões extemporâneas não eram passíveis de serem efetuadas pela empresa no ano-calendário de 2001. Justifica da seguinte forma a constituição do crédito tributário, fls. 08/11:

“9. Em relação à reversão do saldo de provisão para devedores duvidosos, cuja reversão foi efetuada no ano-calendário 1998 e a sua respectiva exclusão para apuração do lucro real somente ocorreu no ano-calendário 2001, apuramos que no ano de 1998 a empresa apresentou prejuízo fiscal no montante de R\$ - 1.847.474,92. Assim, caso a exclusão tivesse sido procedida no período correto – ano-calendário de 1998 – a empresa teria o seu prejuízo fiscal aumentado e todo o valor relativo à exclusão estaria sujeito à trava de 30% para futuras compensações com resultados positivos a serem apurados pela empresa em períodos posteriores. Em vez disso, a empresa procedeu a exclusão no ano de 2001, reduzindo o lucro do período de uma só vez, contrariando o disposto na legislação pertinente que diz que as exclusões extemporâneas não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizadas na data prevista.

10. No que toca ao saldo credor da correção monetária pelo IPC/90, no montante de R\$ 32.187,00, faz-se necessário que recorramos à legislação que regula a matéria, a seguir transcrita:

LEI Nº 8.200, DE 28 DE JUNHO DE 1991 (ATUALIZADA PELA LEI Nº 8.682, DE 1993)

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (Redação dada pela Lei nº 8.682, de 1993);

Em análise do LALUR da empresa, apuramos que a mesma procedeu a exclusão das parcelas correspondentes aos anos-calendário 1993, 1994 e 1995, deixando de efetuar a exclusão das três parcelas subsequentes. Conforme disposto na legislação, o saldo de R\$ 32.187,00 deveria ter sido excluído na apuração do lucro real em três parcelas de R\$ 10.729,00 nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998. Vejamos o efeito fiscal da exclusão extemporânea no ano de 2001:

AC 96Resultado do Período (após ajustes)4.432.888,30 AC 97Resultado do Período (após ajustes)-1.658.695,48 Exclusão Extemporânea realizada em 2001 -10.729,00 Resultado caso a exclusão tivesse sido feita no período correto-1.669.424,48 AC 97Resultado do Período (após ajustes)-1.847.474,92 Exclusão Extemporânea realizada em 2001 -10.729,00 Resultado caso a exclusão tivesse sido feita no período correto-1.858.203,92 No ano-calendário 1996, a empresa apurou resultado positivo. Em vista de tal fato e considerando-se que não houve alterações de alíquota e adicional do IRPJ, apuramos que a exclusão extemporânea nesse período não produziu efeito diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.

No entanto, em relação aos anos-calendário 1997 e 1998, constatamos que a empresa apurou prejuízo fiscal, cabendo as mesmas considerações já efetuadas no item 9 do presente termo em relação à reversão da provisão para devedores duvidosos.

11. Em vista de tudo o que foi acima exposto, estamos procedendo a glosa de parte das exclusões efetuadas no ano-calendário 2001, conforme descrito a seguir:

Saldo devedor de correção monetária-IPC/90 – Lei 8.200 (parcela 1997) 10.729,00 Saldo devedor de correção monetária-IPC/90 – Lei 8.200 (parcela 1998) 10.729,00 Reversão provisão para devedores duvidosos 153.128,00 Total 174.586,00 12. Assim, estamos constituindo o crédito tributário relativo ao IRPJ

que deixou de ser declarado e recolhido pelas exclusões extemporâneas efetuadas em 2001.”

1.3 – Auto de Infração – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido *Pelo Auto de Infração de fls. 13/16 foi formalizada a seguinte exigência contra a empresa anteriormente identificada:*

Contribuição.....R\$ 192.711,18
Juros de Mora (calculados até 31/10/2006).....R\$ 158.235,14
Multa proporcional (passível de redução).....R\$ 144.533,38
Valor do Crédito Tributário.....R\$ 495.479,70
Como enquadramento legal foram citados:

- artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88;*
- artigo 19 da Lei nº 9.249/95;*
- artigo 1º da Lei nº 9.316/96 e artigo 28 da Lei nº 9.430/96;*
- artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas alterações;*
- artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 11/96;*
- artigos 39 e 41 do Decreto nº 332/91.*

1.4 – *Termo de Verificação Fiscal – CSLL* Para a CSLL a fiscalização também considerou que exclusões extemporâneas não eram passíveis de serem efetuadas pela empresa no ano-calendário de 2001. Justifica da seguinte forma a constituição do crédito tributário, fls. 17/24:

“12. Conforme documentação apresentada pela empresa, constatamos que a reversão da provisão para devedores duvidosos foi efetuada nos anos-calendário 1996 e 1998 e a sua respectiva exclusão para apuração da base de cálculo da CSLL somente ocorreu no ano-calendário 2001. Conforme apurado nas DIPJs relativas aos períodos em questão, a empresa apresentou base positiva para a apuração da CSLL no ano-calendário 1996 no montante de R\$ 5.647.053,67 e base negativa para a apuração da CSLL no montante de R\$ - 1.514.670,12 no ano-calendário de 1998. Assim, passamos a analisar os efeitos fiscais decorrentes da exclusão extemporânea relativa a cada uma das parcelas revertidas a título de provisão para devedores duvidosos.

13. No que toca ao ano-calendário 1998, como a empresa apurou base negativa no cálculo da CSLL, não resta dúvida de que tal exclusão não era passível de ser efetuada no ano-calendário de 2001. Caso a exclusão tivesse sido procedida no período correto – ano-calendário 1998 – a empresa teria a sua base negativa da CSLL aumentada e todo o valor relativo à exclusão estaria sujeito à trava de 30% para futuras compensações com resultados positivos a serem apurados pela empresa em períodos posteriores. Em vez disso, a empresa procedeu a exclusão no ano de 2001, reduzindo o resultado do período de uma só vez, contrariando o disposto na legislação pertinente que diz que as exclusões extemporâneas não poderão

produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizadas na data prevista.

14. Já em relação ao ano-calendário 1996, como a empresa apurou base positiva no cálculo da CSLL, é preciso analisar outros aspectos como alíquotas e adicionais a fim de avaliar os efeitos produzidos pela exclusão extemporânea em 2001. Como já visto, a parcela revertida no ano-calendário de 1996 perfaz o montante de R\$ 142.568,08. Conforme legislação vigente no período de apuração, no ano-calendário 1996 a alíquota aplicável na apuração da CSLL era de 8% com aplicação da fórmula $(RXA)/(1+A)$. Já no ano-calendário 2001, a alíquota aplicável era 9% com aplicação direta sobre a respectiva base de cálculo. Vejamos pois os efeitos fiscais pertinentes:

1996 – $(R\$ 142.568,08 \times 0,08)/(1+0,08) = R\$ 10.560,00$ 2001 – $R\$ 142.568,08 \times 0,09 = R\$ 12.831,13$ 15. Conforme demonstrado, caso a exclusão tivesse ocorrido no período correto, ano-calendário 1996, a empresa teria deixado de pagar o montante de R\$ 10.560,00 a título de CSLL ao passo que, efetuando a exclusão extemporânea em 2001, deixou de pagar o montante de R\$ 12.831,13. Conclui-se, portanto, ser indevida tal exclusão extemporânea por produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizada na data prevista, conforme determina o art. 34 e parágrafo “b” da Instrução Normativa SRF 11/96, acima transcrito, dispositivo legal que foi citado pelo próprio contribuinte em sua resposta apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02.”

Com referência à exclusão dos valores relativos ao saldo devedor da correção monetária IPC/90 – Lei nº 8.200/91, no valor de R\$ 708.732,12, e do saldo de depreciações IPC/90 – Lei nº 8.200/91, no valor de R\$ 1.136.034,00, a empresa alegou ter sido feita exclusão extemporânea, mas a fiscalização considerou-a indevida, glosando na sua totalidade, tendo em vista o disposto nos artigos 39, § 1º, e 41, § 2º, do Decreto nº 332/91, e o artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91.

Desta forma, constituiu o crédito tributário relativo à CSLL pela glosa das exclusões efetuadas em 2001, consideradas indevidas, a seguir demonstradas:

GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS-VALOR R\$ Reversão do saldo depreciações IPC/90-1.136.034,00 Reversão do saldo devedor correção monetária IPC/90-708.732,12 Reversão da Provisão p/ Devedores Duvidosos – ano 96-142.568,08 Reversão da Provisão p/ Devedores Duvidosos – ano 98-153.901,25 Total-2.141.235,45 2. Impugnação A empresa apresentou impugnações em 15 de dezembro de 2006, sendo que a peça referente à CSLL foi anexada às fls. 163/174, acompanhada dos documentos de fls. 175/180, enquanto que a do IRPJ anexada às fls. 181/188, acompanhada dos documentos de fls. 189/194.

2.1 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ 2.1.1 – Nulidade do Auto de Infração Inicialmente a impugnante requer que o Auto de Infração seja considerado nulo, porque o critério para

constituição do crédito tributário não se coaduna com o Parecer Normativo nº 02 - COSIT, de 28/08/1996.

Alega que houve insuficiência de compensação de prejuízos, no ano-calendário de 2003, no exato valor das deduções não permitidas pela fiscalização no ano-calendário de 2001, acarretando pagamento a maior do imposto naquele ano-calendário no valor de R\$ 43.646,50, exatamente o valor principal indevidamente exigido no presente auto de infração, posto que não se observaram os procedimentos de apuração decorrentes de postergação, conforme previsto pelo Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Transcreve ementas de Acórdãos de decisões administrativas que embasariam sua tese.

2.1.2 – Saldo Negativo de Imposto de Renda No caso dos autos a autuada argumenta que a fiscalização desprezou o saldo negativo do imposto apresentado na DIPJ do ano-calendário em questão e fez o lançamento do imposto de renda, no valor original de R\$ 43.646,50, com acréscimos de multa e juros e, assim fazendo, teria agido equivocadamente, uma vez que deveria exigir apenas a redução do saldo negativo do imposto apurado na declaração no exato valor do imposto apurado de ofício. A empresa, nesse caso, ainda apresentaria saldo negativo do imposto da ordem de R\$ 153.506,34.

Por este motivo, requer outra vez a nulidade do auto de infração, porque defeso à autoridade julgadora efetuar novo lançamento.

Não é o caso para os presentes autos.

2.1.3 – Mérito No mérito, inicialmente e sem renúncia à preliminar de nulidade, alternativamente requer o cancelamento do auto de infração e a redução do saldo negativo no exato valor do imposto original cobrado no auto de infração e o cancelamento da multa e dos juros de mora.

Também questiona para depois requerer:

“Como o lucro real foi reajustado pela própria fiscalização em mais R\$ 174.586,00, resultando em R\$ 2.084.709,43, deveria também reajustar, de ofício, o prejuízo compensado para R\$ 625.412,83, representando o acréscimo dessa compensação de R\$ 52.375,80, em redução do imposto exigido nesse ano-calendário de R\$ 13.093,95, ficando requerido, pois, tal, redução.”

Se, contudo, prevalecer o Auto de Infração, a impugnante requer que seja determinado o decotamento do valor do principal e considerado somente a cobrança de juros pelo período em que se verificou a postergação, conforme preconiza o PN COSIT nº 02/96.

Finalizando, propugna pelo cancelamento do auto de infração.

2.2- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 2.2.1 – Nulidade do Auto de Infração No caso dos autos a autuada argumenta que a fiscalização desprezou o saldo negativo da contribuição apresentado na DIPJ do ano-calendário em questão e fez o lançamento da contribuição, no valor original de R\$ 192.711,18, com acréscimos de multa e juros e, assim fazendo, teria agido equivocadamente, uma vez que deveria exigir apenas a redução do saldo negativo da contribuição apurado na declaração no exato valor do montante apurado de ofício e exigir somente a diferença de R\$ 21.907,72.

Por este motivo, requer outra vez a nulidade do auto de infração, porque defeso à autoridade julgadora efetuar novo lançamento.

2.2.2 – Mérito Iniciando sua contestação quanto ao mérito do lançamento, sustenta que a contribuição exigida tem que ser diminuída do saldo negativo apurado do ano-calendário em questão, mesmo se for o caso da não declaração de nulidade.

2.2.2.1 –Reversão do Saldo Depreciação IPC/90 – R\$ 1.136.034,00 Saldo Devedor Correção Monetária IPC/90 – R\$ 708.732,12 Com relação a este tópico, a autuada contesta a fiscalização pela glosa pura e simples dos valores acima mencionados, argumentando:

“É que a Lei 8200, de 28 de junho de 1991, em momento algum veda os efeitos da correção complementar do IPC sobre a base de cálculo da CSLL.

Ao contrário, o seu art. 5º permite expressamente que seus efeitos devem ser considerados no lucro líquido do exercício – ponto de partida para apuração da base de cálculo da contribuição:

Art. 5º O disposto nesta lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários.

Transcreve ementas de decisões administrativas que corroborariam com o seu entendimento.

2.2.2.2 – Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos – ano 96 – R\$ 142.568,08 Por questões de alíquotas, a dedução, se efetivada no ano de 1996, reduziria o valor da contribuição em R\$ 10.560,60. Em 2001, reduziu o valor de R\$ 12.813,13.

Por conta disto, a fiscalização promoveu a tributação pelo valor integral de R\$ 142.568,08.

Argumenta a impugnante que este procedimento trouxe prejuízo para ela mesma, pois se tivesse deduzido o valor no ano de 1996, teria pago R\$ 10.560,60 a menos de imposto, valor este que corrigido monetariamente (financeiramente) até dezembro de 2001 teria um rendimento que suplantaria os R\$12.831,13 referenciados pela fiscalização e que motivaram a glosa.

Entende também que o pagamento efetuado a maior em 1996 deveria ser compensado, de ofício, pela própria fiscalização,

inclusive com o acréscimo correspondente à variação SELIC, o que resultaria em cancelamento da exigência fiscal.

Ultimando as ponderações quanto a este tópico, a título de argumentação, no caso de não se considerar a variação da taxa SELIC no pagamento a maior realizado em 1996, a impugnante alega que a fiscalização deveria realizar o lançamento pelo valor líquido da diferença dos dois valores, ou seja, R\$ 2.270,53.

2.2.2.3 – Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos – ano 98- R\$ 153.901,25 A impugnante requer que o Auto de Infração seja considerado nulo, porque o critério para constituição do crédito tributário não se coaduna com o Parecer Normativo nº 02 - COSIT, de 28/08/1996.

Alega que nada deve de contribuição, uma vez que, nos anos anteriores, até a data da ação fiscal, pagou o tributo e a fiscalização não está considerando a repercussão desse aumento de base de cálculo negativa nos anos posteriores, conforme previsto no PN COSIT nº 02/96.

Transcreve decisões administrativas para consubstanciar sua defesa.

Também questiona para depois requerer que:

“Como o lucro real foi reajustado pela própria fiscalização em mais R\$ 153.901,25, resultando em R\$ 489.267,56, deveria também reajustar, de ofício, a base negativa compensada para R\$ 149.480,27, representando o acréscimo dessa compensação de R\$ 46.170,27, em redução da contribuição exigida nesse ano-calendário de R\$ 4.155,33, ficando requerido, pois, tal, redução.”

Repete aqui as considerações feitas quanto ao IRPJ, no sentido de, se prevalecer o Auto de Infração, a impugnante requer que seja determinado o decotamento do valor do principal e considerada somente a cobrança de juros pelo período em que se verificou a postergação, conforme preconiza o PN COSIT nº 02/96.

Finalizando, propugna pelo cancelamento do auto de infração.

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, decidiu a 4ª. Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, através do acórdão 02-22.821 de 02/07/2009, fls.196/213, julgar improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2002 COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS POR ESTIMATIVA Os valores pagos a título de estimativa de IRPJ e CSLL que resultarem superiores ao apurado na DIPJ serão compensados, corrigidos monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior corrigido monetariamente.

A compensação de créditos com débitos do próprio contribuinte, referente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é feita mediante a apresentação de Declaração de Compensação, cuja competência originária para apreciação não é da DRJ.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS Não cabe à autoridade fiscal e a esta instância julgadora, de ofício, efetuar a compensação de prejuízos, pois não há previsão legal para tal iniciativa Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2002 EXCLUSÃO EXTEMPORÂNEA - POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DO IRPJ A exclusão extemporânea de despesa não significa postergação do imposto. Ao contrário, significa que a empresa apura um lucro maior ou um prejuízo menor no período competente. Não se aplicam, neste caso, as recomendações previstas no Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Caracterizam a redução indevida do lucro real, por não respeitar as normas relativas à escrituração e de reconhecimento de deduções, as exclusões do lucro líquido que produzirem efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2002 EXCLUSÃO EXTEMPORÂNEA - POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DA CSLL A exclusão extemporânea de despesa, não significa postergação do imposto. Ao contrário, significa que a empresa apura um lucro maior ou um prejuízo menor no período competente. Não se aplica, neste caso, as recomendações previstas no Parecer Normativo COSIT nº. 02/96.

Caracteriza a redução indevida do lucro real, por não respeitar as normas relativas à escrituração e de reconhecimento de deduções, as exclusões do lucro líquido que produzirem efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

DIFERENÇA IPC/BTNF.

Consoante estabelecido na legislação tributária, o resultado da correção monetária complementar decorrente da diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF não influirá na base de cálculo da contribuição social.

Ciente em 25 de novembro de 2009, fls. 216, interpõe a Contribuinte as razões de recurso, em 16/12/2009, às fls. 224/241, onde inicia informando que apresentou impugnações distintas para o IRPJ e a CSLL, mas que suas razões foram conhecidas conjuntamente.

Apresenta a preliminar de nulidade do auto de infração, por falta de consideração da postergação do pagamento do imposto. Comenta que, ao contrário do que pensa o Acórdão recorrido, as nulidades que podem macular o auto de infração não são apenas aquelas arroladas no art. 59 do Decreto 70.235/2, mas também o procedimento que ferir o

disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Transcreve a ementa do Acórdão nº 102-48.482 e parte do voto, como suporte à sua pretensão.

Diz, com amparo nesse acórdão, que o lançamento padece de vício insanável, por não preencher aos requisitos constantes no art. 142 do Código Tributário Nacional. Também equivocada a construção da exigência que deveria ter observado a postergação do pagamento do imposto e não lançado todo valor da diferença apurada.

Porque o imposto que está sendo cobrado no ano-calendário de 2001, se considerasse as ocorrências dos anos respectivos, os prejuízos fiscais então apurados acrescidos de tais despesas poderiam ser compensados, na íntegra, até o ano calendário de 2003.

Demonstra essas despesas `supostamente postergadas`.Recompõe o prejuízo fiscal , após consideradas as despesas nos anos corretos, compensa os prejuízos observando a trava dos 30% e conclui que houve insuficiência de compensação de prejuízos, no ano-calendário de 2003, no valor das deduções não permitidas pela fiscalização, no ano-calendário de 2001, acarretando pagamento a maior do imposto naquele ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 43.646,50, igual ao valor principal indevidamente exigido no presente auto de infração.

Repisa a figura da postergação do pagamento do imposto, reclama do acórdão por rejeitá-la e pergunta: *“se imposto que deveria ser recolhido em 2001 foi integralmente recolhido em 2003, o que ocorreria, senão a postergação no pagamento do tributo”?*

Transcreve o art. 142 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional comenta o dispositivo e pede obediência ao mesmo.Em suporte a sua tese replica as ementas dos acórdãos 101-95480; 108-06779; CSRF/01-04.375 e aduz que diante de todos esses argumentos o auto de infração deveria ser cancelado.

Noutro tópico refere-se à *“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - SALDO NEGATIVO APURADO NA DECLARAÇÃO”*. – pois demonstrara que apurou, no ano-calendário de 2001, saldo negativo de imposto de renda no valor de R\$ 197.152,74, conforme lançado na linha 18, da Ficha 12-A, da DIPJ/2002.

O procedimento correto da fiscalização seria a redução do saldo negativo, em razão dos acréscimos efetuados de ofício, com observância desses eventos em todos os cálculos, o que implicaria na redução do saldo negativo anteriormente apresentado.

Mas a DRJ refuta sua pretensão sob argumento de que pretendia compensar o imposto pago a maior decorrente de estimativa do próprio ano-calendário de 2001. Tal pretensão, todavia, tem rito próprio a observar, a Lei nº 8.383/1991, art. 66, § 40 e art. 26 da IN SRF nº 600/2005.

Reclama desta conclusão da DRJ, porque a resposta vem da redação do art. 28 da Lei nº 8.541/92, citado no próprio acórdão.

Comenta que a fiscalização deveria recalcular todo o imposto devido no ano-calendário e fazer a dedução do imposto pago por estimativa no ano. Se apurasse imposto a pagar, lavrar auto de infração da diferença e considerá-lo vencido em cota única até a data da entrega da declaração, se o saldo do imposto ainda se apresentasse negativo, lavrar auto de infração com redução e ajuste deste saldo negativo.

Comenta o caso semelhante ocorrido quando há prejuízo fiscal declarado e o procedimento fiscal aponta despesas indevidas ou receitas não reconhecidas. No cálculo resultante, se o total dos acréscimos ao lucro real determinados pela fiscalização não superarem o valor do prejuízo fiscal, lavra-se auto de infração com redução deste prejuízo.

A própria Instrução Normativa nº 600/2005, citada pela decisão manda que o imposto pago por estimativa seja considerado para dedução, e não para compensação, do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração, cujo artigo 10 reproduz, na ordem seguinte:

"Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período."

Comenta que o fiscal deveria refazer toda a ficha 12 da declaração. Contudo, foi desprezado o saldo negativo do imposto apresentado na DIPJ do ano calendário em questão e foi exigido o imposto de renda, no valor original de R\$ 43.646,50, mais acréscimos, quando deveria exigir somente a redução do saldo negativo do imposto apurado na declaração no exato valor do imposto apurado de ofício. Consigna que apresentou, no período, saldo negativo do imposto da ordem de R\$ 153.506,34.(Mais uma razão para que fosse decretada a nulidade da exigência .

Quanto ao mérito, inicia opondo o seguinte item: **"DA REDUÇÃO DO SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA VERIFICADO NO ANO-BASE DE 2.001 "**, para dizer que no ano da ação fiscal apresentou saldo negativo do imposto da ordem de R\$ 197.152,74, conforme lançado na linha 18, da Ficha 12- A , da DIPJ correspondente..

Por isto, e sem renúncia à preliminar de nulidade anteriormente arguida, alternativamente, requereu o cancelamento do auto de infração e a redução do saldo negativo no exato valor do imposto original cobrado naquele instrumento e o cancelamento de juros e multa.

Demonstra os cálculos na forma que entende correto, pede sua consideração, o que implicaria na redução do imposto exigido nesse ano-calendário, para R\$ 13.093,95.

Igualmente pede **O DECOTAMENTO DO VALOR PRINCIPAL E AJUSTE DOS JUROS AO PERÍODO DA POSTERGAÇÃO** – se mantida a exigência, nos termos do PN COSIT 02/96, ou seja, o efeito da postergação.

No tocante à CSLL aponta os valores eleitos como base de cálculo da exigência(tabela de fls.232)e em seguida aponta o item **"ABORDAGEM RELATIVA A TODO O AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE DO AUTO INFRAÇÃO - SALDO NEGATIVO NO ANO-CALENDÁRIO DA AÇÃO FISCAL"**.

Comenta que, no ano-calendário de 2.001, apurou saldo _ negativo de contribuição no valor de R\$ 170.803,46, conforme lançado na linha 42, da Ficha 17, da DIPJ respectiva, e repete neste item toda a argumentação oferecida para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, requerendo, também, o cancelamento dessa exigência.

No tocante à *QUESTÃO DE MÉRITO*, pede que se fosse o caso da não declaração da nulidade do auto, a contribuição exigida teria que ser diminuída do saldo negativo apurado, ficando também requerido o provimento do recurso neste sentido.

Refere-se, ainda, a *REVERSÃO DO SALDO DEPRECIACÃO IPC/90 - R\$1.136.034,00 E SALDO DEVEDOR CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/90 — R\$708.732,12*

Comenta que o item 17 do TVF afirmou que:

"No caso em questão, não se trata de uma exclusão extemporânea, conforme argumentou o contribuinte. Trata-se de fato de uma exclusão indevida, conforme veremos a seguir."

Aponta como *QUESTÕES DE MÉRITO*, que, segundo o TVF, com relação aos valores de R\$ 1.136.034,00 e R\$ 708.732,12, o tratamento dado no auto de infração não foi de exclusão extemporânea, mas de glosa pura e simples de dedução que não seria permitida pela legislação.

Refere-se ao equívoco do auto de infração e a decisão nessa parte, porque a Lei 8.200, de 28 de junho de 1.991, em momento algum veda os efeitos da correção complementar do IPC sobre a base de cálculo da CSL.

No sentido contrário vai o artº 5º ao permitir expressamente que seus efeitos devam ser considerados no lucro líquido do exercício — ponto de partida para apuração da base de cálculo da contribuição:

"Art. 5º.- O disposto nesta lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários."

Por isto, perfeitamente dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSL os valores glosados pela fiscalização, conforme vasta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Transcreve as ementas dos acórdãos: 107-06881, de 07/11/2002; 101-95592, de 21/06/2006; 101-94731 de 21/20/2004; 101-95012, de 15/06/2005; CSRF/01-05.098; de 17/10/2004.

Quanto à *REVERSÃO DA PROVISÃO P/DEVEDORES DUVIDOSOS — ANO 96— R\$142.568,08*, aponta como *QUESTÕES DE MÉRITO*, que segundo o auto de infração, a dedução feita no ano calendário de 2.001 ao invés de ser considerada no ano de 1.996, produziu efeitos tributários diversos daqueles que produziram caso houvesse sido deduzida no ano calendário correto.

E embora tenha apurado base de cálculo positiva da CSL no ano calendário de 1.996, a alíquota da contribuição daquele ano era inferior ao do ano em que foi a despesa deduzida, acarretando, desse modo, diminuição da contribuição paga.

Aponta cálculos de juros que permitiria demonstrar que nenhum prejuízo causara ao fisco:

“Se deduzida no ano de 1.996, reduziria o valor da contribuição em R\$ 10.560,60; e, se deduzida em 2001, conforme foi, reduziu o valor em R\$ 12.831,13.

Assim, promoveu a tributação sobre o valor integral de R\$ 142.568,08.

Também nesse ponto, não assiste razão à fiscalização, em absoluto.

O motivo da fiscalização em constituir o crédito tributário é a afirmação de que a dedução feita no ano de 2001 produziu efeito tributário diverso daquele que produziria se o contribuinte houvesse considerado a dedução no ano de 1996.

Ora, se o contribuinte houvesse deduzido o valor no ano de 1996 teria pago imposto a menor no exato valor de R\$ 10.560,60. A variação da taxa SELIC de janeiro de 1997 a dezembro de 2001 foi da ordem de 103,22% o que ocasiona um acréscimo no valor de R\$ 10.900,65, resultando em valor total de R\$ 21.461,25.

Se o contribuinte aplicasse o mesmo valor de R\$ 10.560,60 no mercado financeiro a uma taxa de 1% ao mês, sem capitalização, quer dizer, uma das piores aplicações que se possa ter notícias, o valor renderia rendimento, entre janeiro de 1997 a dezembro de 2.001, de R\$ 6.336,36 (10.560,60 x 60%), totalizando R\$ 16.896,96.

Como no ano calendário de 2.001 o efeito no recolhimento da contribuição foi de R\$ 12.831,13, realmente o procedimento do contribuinte produziu efeito tributário diverso, entretanto, EM PREJUÍZO DELE PRÓPRIO E NÃO DO FISCO.

Com esta exposição comprovara não caber a aplicação do artigo 34 da IN SRF 11/96, devendo ser cancelado o auto de infração, também nessa parte.

Pede que se observe, no caso de não se considerar a variação da taxa SELIC no pagamento a maior realizado relativo ao ano de 1996, que a fiscalização deveria realizar o lançamento pelo valor líquido apurado entre a diferença de R\$ 12.831,13 (redução da CSL no ano de 2001) e de R\$ 10.560,60 (aumento da CSL no ano de 1996) resultando na exigência de, apenas, R\$ 2.270,53, ficando também assim requerido.

REVERSÃO DA PROVISÃO P/DEVEDORES DUVIDOSOS - ANO 98—
R\$ 153.901,25 - Aduz que neste item, o TVF se deu nos termos seguintes:

"13. No que toca ao ano-calendário 1998, como a empresa apurou base negativa no cálculo da CSL, não resta dúvida de que tal exclusão não era passível de ser efetuada no ano-calendário 2001. Caso a exclusão tivesse sido procedida no período correto — ano-calendário 1998 — a empresa teria tido sua base negativa aumentada e todo o valor relativo à exclusão estaria sujeito à trava de 30% para futuras compensações com resultados

positivos a serem apurados pela empresa em períodos posteriores. Em vez disso, a empresa procedeu a exclusão no ano 2001, reduzindo o resultado do período de uma só vez, contrariando o disposto na legislação pertinente que diz que as exclusões extemporâneas não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizadas na data prevista."

"NULIDADE DO AUTO INFRAÇÃO - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO"

Pede que nesta parte seja aplicada toda a argumentação exposto no item relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, porque nada deve de CSL, uma vez que, nos anos posteriores até a data da ação fiscal, pagou o tributo e a fiscalização não está considerando a repercussão desse aumento de base de cálculo negativa nesses anos posteriores.

Às fls. 238, em duas tabelas apresenta "*Demonstração da Base de Cálculo Negativa Apurada em Razão da Fiscalização*" e *Demonstração da Compensação de Base de Cálculos Negativas Apuradas Ajustadas* Informa que obedeceu à limitação de 30% da base de cálculo da CSLL, conforme determina a lei.

Conclui que demonstrara a insuficiência de compensação de base de cálculo negativa, já no ano -calendário de 1.999, no exato valor das deduções não permitidas pela fiscalização no ano-calendário de 2.001, acarretando pagamento a maior do imposto naquele ano-calendário no valor de equivalente ao que aqui se exige indevidamente no presente auto de infração, posto que não se observou os procedimentos de apuração decorrentes de postergação, conforme previsto pelo Parecer Normativo COSIT 02/96 e de acordo com as decisões administrativas proferidas nos acórdãos 101-95480, de 26/04/2006; 108-06779, de 05/12/2001; CSRF/01-04.375, de 13/12/2002.

No tocante às *QUESTÕES DE MÉRITO*, a fiscalização desconsiderou a dedução do valor de R\$ 153.901,25, acrescentando à base de cálculo do período o exato valor da glosa da dedução.

Mas é perceptível que, naquele período, fez compensação de base de cálculo negativa de apenas R\$ 103.309,89, exatamente o valor correspondente a 30% da base de cálculo apurada em sua DIPJ de R\$ 344.366,31.

E como o lucro real foi reajustado pela própria fiscalização em mais R\$ - _ 153.901,25, resultando em R\$ 498.267,56, deveria também reajustar, de ofício, a base negativa compensada para R\$ 149.480,27, representando o acréscimo dessa compensação de R\$ 46.170,38, em redução da contribuição exigida nesse anocalendário de R\$ 4.155,33.

Por fim pede que seja observada a postergação do pagamento da contribuição, consoante preconiza o PN COSIT 02/96.

É o relatório.

Voto

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de exigência para o IRPJ e CSLL, anocalendarário de 2001, por exclusões e compensações não autorizadas na apuração do lucro real, conforme consignado pelo Termo de Verificação Fiscal, em síntese:

I – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA -

O LALUR da empresa, aponta para o IRPJ, exclusão das parcelas correspondentes aos anos-calendário 1993, 1994 e 1995, deixando de efetuar a exclusão das três parcelas subseqüentes. Conforme disposto na legislação, o saldo de R\$ 32.187,00 deveria ter sido excluído na apuração do lucro real em três parcelas de R\$ 10.729,00 nos anos-calendário 1996, 1997 e 1998. Demonstra o efeito fiscal da exclusão extemporânea no ano 2001:

No ano-calendário 1996, o resultado foi positivo. Considerando-se que não houve alterações de alíquota e adicional do IRPJ, apurou que a exclusão extemporânea nesse período não produziu efeito diverso daquele que seria obtido se realizada na data prevista.

Em relação aos anos-calendário 1997 e 1998, a empresa apurou prejuízo fiscal, que repercutiu, também, no ano de 2001 e por isto foram glosadas parte das exclusões efetuadas no ano-calendário 2001, conforme descrito a seguir:

SD CM - IPC/90 — Lei 8.200 (parcela de 1997) 10.729,00;

SD CM - IPC/90 — Lei 8.200 (parcela de 1998) 10.729,00;

Reversão provisão para devedores duvidosos 153.128,00;

174.586,00

A Recorrente em suas razões aduz a preliminar de nulidade do lançamento porque não fora observada a figura da postergação do pagamento do imposto e contribuição social, nos moldes do PN 02/1996, em desacordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A forma de contabilização das provisões, conforme realizado neste processo, para o imposto de renda provocou, num primeiro momento pagamento de imposto a maior e no encerramento de períodos seguintes, provocou redução no montante do imposto de renda a ser recolhido naquele momento. No período seguinte, nova distorção contábil provocada por aquele erro, determinou redução do resultado líquido com conseqüente aumento do imposto de renda a ser calculado, provocando notório caso de postergação do imposto de renda, que, deixado de ser recolhido em um período, será compensado parcial ou integralmente por recolhimentos nos períodos subseqüentes. Caracterizada a postergação aplicam-se as normas do PN CST nº 02/96, sob pena de improcedência do lançamento que as desatendeu, por não observar a determinação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, a saber:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Na página da Receita Federal as respostas às questões seguintes, bem esclarecem o procedimento que deveria ter sido aplicado, ao caso:

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2002/pergresp2002/pr265a276.htm>)

265. Qualquer inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte da autoridade fiscal?

Não. A inexatidão, no período de apuração, de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, se dela resultar (RIR/99, art. 273; PN CST nº 57/79 e PN COSIT nº 02/96):

I - a postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido; ou, II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

266. Quando ocorre, em linhas gerais, a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real?

A postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido ocorrerá quando se protelar para períodos subseqüentes a escrituração de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou se antecipar a escrituração de custo, despesa ou encargo correspondente a períodos subseqüentes.

A redução indevida do lucro real ocorrerá quando não for adicionado ao lucro líquido qualquer parcela tida como não dedutível ou dele for excluída parcela não autorizada pela legislação tributária.

267. Somente nos dois casos a que se referem as duas questões anteriores, a inobservância do regime de competência na escrituração da pessoa jurídica constituirá fundamento para lançamento por parte de autoridade fiscal?

Não. Normalmente o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou a contabilização posterior de custo ou dedução, não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não ocasionam efetivação de lançamento, caso a alíquota do imposto seja a mesma nos dois exercícios. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal quando o contribuinte visa, antecipando a receita, a criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo fiscal, cujo direito à compensação

caducaria se obedecido o regime de competência, consoante as regras vigentes até 31/12/94; ou, a partir de 01/01/95, quando o contribuinte procurar aumentar o lucro visando à compensação de valor maior do que o limite de 30%, previsto para a compensação de prejuízos fiscais na forma da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 15.

268. Como deverá ser regularizada, na apuração do lucro real, a inobservância do regime de competência, quando o procedimento partir da autoridade fiscal?

Os valores que competirem a outro período de apuração e que, para efeito de determinação do lucro real, forem adicionados ao lucro líquido do período, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (RIR/99, art. 247, § 2º).

Assim, na hipótese de inobservância do regime de competência na escrituração, a regularização do lucro real do período de apuração da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente, a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os períodos de apuração, ou seja, quando a autoridade fiscal se deparar com uma inexatidão quanto ao período de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do período de competência (PN COSIT nº 02/96, item 5.2)

Ressalte-se que para efeito da determinação do lucro real com vistas a ser caracterizada a postergação, nos termos do artigo 26 da IN SRF nº 51/95, as exclusões do lucro líquido em anos-calendário subsequentes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido, se realizadas na data prevista.

269. Tendo em vista o disposto na questão anterior, como deverá proceder a autoridade fiscal no caso de constatar inobservância no regime de competência?

Depois de recompor o lucro real dos dois períodos de apuração envolvidos se verificar que o lucro real do período mais antigo, obtido após a retificação, é menor que o anteriormente apurado pelo contribuinte, nada há a fazer se a pessoa jurídica houver declarado imposto maior que o realmente devido.

Em caso contrário, a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento do imposto, enseja que a autoridade fiscal efetue o lançamento no período em que tenha havido indevida redução do lucro real (sendo o mais antigo), constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto se este já tiver sido lançado no período do registro inexacto.

Nesta hipótese, ainda que já recolhido o imposto postergado, indevidamente lançado em período posterior, dará ensejo à cobrança de juros de mora e correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/95), calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos ou lançados mediante auto de infração (PN CST nº 57/79, item 7).

270. Quais os procedimentos a serem seguidos para se apurar com exatidão o valor considerado como imposto postergado e as diferenças entre os valores pagos e os devidos?

De acordo com a legislação tributária, os comandos normativos são no sentido de que seja ajustado o lucro líquido para determinação do lucro real, não se tratando, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, devendo-se observar os seguintes procedimentos (PN COSIT nº 02/96, item 5.3):

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período de apuração em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período de apuração em que houver ocorrida a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária, quando for o caso (períodos de apuração encerrados até 31/12/95), dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período do início do prazo da postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período subsequente, até o período de término da postergação;

e) deduzir do lucro líquido de cada período de apuração subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária, quando for o caso, dos valores mencionados no item "d" anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social corretamente, correspondentes a cada período de apuração, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o de correção, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

NOTA:

Caso o contribuinte já tenha procedido espontaneamente, em período posterior, o pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, tal fato deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, devendo a autoridade fiscal, em relação às parcelas que já houverem sido pagas, exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte não os tenha pagos (PN COSIT nº 02/96, item 6.2).

271. Quando se considera ocorrida a hipótese de postergação de pagamento de imposto?

Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período de apuração, quando efetiva e espontaneamente paga em período posterior àquele em que seria devido (PN COSIT nº 02/96, item 6.1).

Nos casos em que, nos períodos de apuração subsequentes ao de início do prazo da postergação e até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período de apuração inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores (PN COSIT nº 02/96, item 9).

A autoridade lançadora e de 1º. grau entenderam que a Recorrente apropriou, apenas em 2001, despesas correspondentes a exercícios de 1997,8,9 com vistas a se aproveitar de uma compensação maior de prejuízos fiscais.

Contudo, no ano de 2002 há recolhimento para o IRPJ, de estimativas no valor de R\$ 856.742,84 e o imposto apurado na DIPJ/2003 no valor de R\$ 620.941,15 (fls.502), o que prova que houve pagamento de imposto em momento imediatamente posterior.

Impende notar que na compensação de prejuízo a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em vários julgados, por exemplo no acórdão CSRF/01-04.650, de 12/08/2003, admitiu que a compensação de prejuízos extemporâneos, pode implicar, também, em postergação de pagamento do imposto, cabendo ao agente do fisco proceder as devidas conferências para tal fim, como se depreende das razões do voto do acórdão proferido em relação ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com vistas a reverter a decisão proferida no recurso voluntário, que fora provido através do acórdão nº 108-06.779, de 05 de dezembro de 2001.

O aresto está assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITE DE 30% DO LUCRO REAL - OCORRÊNCIA DE POSTERGAÇÃO NO

PAGAMENTO DO IMPOSTO - O lançamento de ofício para exigir o imposto de renda, em face da não observância da trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal, deve observar o disposto nos artigos 193 e 219 do RIR/94 e do Parecer Normativo SRF nº. 2/96, exigindo-se somente a diferença de imposto devido, bem assim juros de mora, se for o caso.

(...)

E reproduzo parte das razões de decidir por bem esclarecem a matéria:

O PN 2/96, entende que considera-se postergada a parcela do imposto relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, como tal não se considerando a redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto em período-base posterior, se procedido o pagamento espontâneo, este fato deve ser considerado no momento do lançamento de ofício para exigir-se exclusivamente os acréscimos relativos a juros e multas.

A fiscalização, quando de seu procedimento em exame, deixou de atender ao disposto no citado Parecer Normativo, pois, inexistindo prazo para a compensação dos prejuízos fiscais, pode o mesmo ser compensado em qualquer época, dentro das limitações legais.

No presente caso, a contribuinte efetuou a compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados anteriormente, no ano-calendário de 1995, os quais foram acatados pela fiscalização, até o limite de 30%, com a glosa das parcelas superiores a esse limite.

Tendo o Auto de Infração sido lavrado somente em data de 20 de setembro de 2000, a fiscalizada já teria apurado e tributado lucros superiores aos prejuízos acumulados compensáveis, em época anterior à autuação.

Efetivamente a fiscalizada não poderia ter realizado a compensação em valor superior ao limite fixado pela Lei 8.981/95, porém a fiscalização deveria ter considerado a infração como postergação no recolhimento de imposto de renda e não como autuou, pois as parcelas que a empresa compensou a maior, poderiam ter sido realizadas nos períodos seguintes, como efetivamente o foram, e antes mesmo da autuação.

A simples glosa do prejuízo compensado a maior, sem efetuar a sua recomposição nos períodos subsequentes, significou retirar da fiscalizada, a possibilidade de efetuar a compensação, ou melhor, cobrar um imposto a maior em determinado período, para posteriormente, autorizá-lo a compensar em, períodos futuros.

A decisão recorrida, igualmente afasta a tese de postergação do recolhimento de imposto, não apreciando e, conseqüentemente,

não validando ou quantificando valores recolhidos, suas insuficiências, bem como encargos mora tórios pertinentes.

No caso, tanto a fiscalização, como a decisão recorrida, afastaram a tese da postergação, recusando-se inclusive ao exame de documentação fornecida, tanto na fase de fiscalização bem como por ocasião da impugnação, não acatando a legislação supra transcrita, a qual considero plenamente aplicável ao caso.

(...)

Ainda que a compensação indevida de prejuízos não se amolde perfeitamente no conceito de postergação, tratado no artigo 219 do RIR/94, seus efeitos são absolutamente os mesmos, qual seja, pode acarretar o pagamento a maior do imposto em período de apuração seguinte.

Cumpra à administração tributária constituir crédito tributário para exigir as importâncias efetivamente devidas, nem mais, nem menos. A lei estabelece as penalidades pelo descumprimento da legislação que importem em pagamento a menor dos tributos. Tais penalidades também devem ser exigidas no auto de infração. É inegável que, ao compensar prejuízos fiscais a maior em um determinado período, se a contribuinte apurar lucro em período seguinte e não mais dispor de saldo de prejuízos para compensar, o tributo apurado a menor em virtude da compensação de prejuízos indevida, em princípio, será recolhido.

O Parecer Normativo COSIT nº. 2/96, que interpreta dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77, e deve ser observado pelo fisco na lavratura de auto de infração, determina que os Auditores-Fiscais efetuem a reconstituição da apuração do lucro líquido, do lucro real e do imposto devido, verificando, inclusive os efeitos das infrações apuradas nos exercícios seguintes até o período fiscalizado, isto para que seja cobrado o tributo efetivamente devido. Os efeitos da inobservância desse Parecer, quando acarretarem prejuízos aos contribuintes, devidamente comprovados na impugnação ou recurso voluntário, devem ser verificados nas decisões administrativas.

(...)

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Súmula CARF nº 36).

Mais recentemente a matéria foi tratada através do Acórdão n 9101-001.064, na sessão de 28 de junho de 2011, assim ementado e decidido:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1987 Ementa: IRPJ. POSTERGAÇÃO.*

Conforme enunciado de súmula aprovado em sessão de 08.12.2009, a postergação do pagamento de IRPJ e CSLL implica tão-somente excluir da exigência o tributo pago em data posterior pelo contribuinte. (cf. Portaria MF n. 106, de 21.12.2009 - DOU 22.12.2009).

Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso do Procurador da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência dos juros lançados no item relativo h. glosa de despesas de correção monetária de balanço, exclusivamente em relação ao período compreendido entre a data do vencimento da obrigação originária e a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte, permitindo-se a cobrança de multa de mora pela Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, que não admitia a exigência da multa de mora e o Conselheiro Valmir Sandri que negava provimento ao recurso.

Por todo exposto reconheço a postergação neste lançamento. Deve o mesmo ser ajustado, nos moldes do PN 02/1996, para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e conforme jurisprudência da CSRF, do valor da exigência deverá ser excluída a parcela paga posteriormente(súmula CARF nº.36).

II – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - As DIPJs relativas aos períodos em questão, apontam base positiva para a apuração da CSLL no ano-calendário 1996 no montante de R\$ 5.647.053,67 e base negativa para a apuração da CSLL no montante de R\$ - 1.514.670,12 no ano-calendário de 1998.

No ano-calendário 1998, como a empresa apurou base negativa no cálculo da CSLL, a exclusão não era passível de ser efetuada no ano-calendário de 2001.(Se procedida a exclusão no período correto – ano-calendário 1998 – a empresa teria a sua base negativa da CSLL aumentada e todo o valor relativo à exclusão estaria sujeito à trava de 30% para futuras compensações com resultados positivos a serem apurados pela empresa em períodos posteriores).

Mas a empresa procedeu a exclusão no ano de 2001, reduzindo o resultado do período de uma só vez, contrariando o disposto na legislação pertinente que diz que as exclusões extemporâneas não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizadas na data prevista.

No ano-calendário 1996, como houve base positiva no cálculo da CSLL, analisou outros aspectos como alíquotas e adicionais para avaliar os efeitos produzidos pela exclusão extemporânea em 2001. A parcela revertida no ano-calendário de 1996 fez o montante de R\$ 142.568,08. Conforme legislação vigente no período de apuração, no ano-calendário 1996 a alíquota aplicável na apuração da CSLL era de 8% com aplicação da fórmula $(RXA)/(1+A)$. Já no ano-calendário 2001, a alíquota aplicável era 9% com aplicação direta sobre a respectiva base de cálculo. Demonstrou os efeitos : 1996 – $(R\$ 142.568,08 \times 0,08)/(1+0,08) = R\$ 10.560,00$ 2001 – $R\$ 142.568,08 \times 0,09 = R\$ 12.831,13$ 15. Conforme demonstrado, caso a exclusão tivesse ocorrido no período correto, ano-calendário 1996, a empresa teria deixado de pagar o montante de R\$ 10.560,00 a título de CSLL ao passo que, efetuando a exclusão extemporânea em 2001, deixou de pagar o montante de R\$ 12.831,13. Conclui-se, portanto, ser indevida tal exclusão extemporânea por produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizada na data prevista, conforme determina o art. 34 e parágrafo “b” da Instrução Normativa SRF 11/96, acima transcrito, dispositivo legal que foi citado pelo próprio contribuinte em sua resposta apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 02.”

Com referência à exclusão dos valores relativos ao saldo devedor da correção monetária IPC/90 – Lei nº 8.200/91, no valor de R\$ 708.732,12, e do saldo de depreciações IPC/90 – Lei nº 8.200/91, no valor de R\$ 1.136.034,00, a empresa alegou ter sido feita exclusão extemporânea, mas a fiscalização a considerou indevida, glosando sua totalidade, tendo em vista o disposto nos artigos 39, § 1º, e 41, § 2º, do Decreto nº 332/91, e o artigo 3º, inciso I, da Lei nº 8.200/91.

O crédito tributário relativo à CSLL pela glosa das exclusões efetuadas em 2001, consideradas indevidas, a seguir demonstradas:

GLOSA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS-VALOR Reversão do saldo depreciações IPC/90- R\$ 1.136.034,00 Reversão do saldo devedor correção monetária IPC/90- 708.732,12 Reversão da Provisão p/ Devedores Duvidosos – ano 96-142.568,08 Reversão da Provisão p/ Devedores Duvidosos – ano 98 -153.901,25 Total-2.141.235,45 .

A Contribuinte reclama da conclusão exarada quanto à CSLL por não considerá-la como despesa postergada e sim como dedução indevida, porque a diferença IPC/BTNF não reflete na apuração deste tributo.

Contudo, não prospera a pretensão da Recorrente. Embora a iterativa jurisprudência da CSRF, em um primeiro momento, inclinou-se pela tese oferecida nas razões de recurso, o posicionamento foi revisto a partir de decisão do STJ em sentido contrário àquela orientação.

Segundo a E. Primeira Seção do E. STJ, o disposto no art. 41, § 2º do Decreto n. 332/91 não extrapolou os limites traçados pela Lei nº 8.200/91, sendo legítimo o diferimento previsto naqueles diplomas normativos. Exemplo o Recurso Especial nº 637.178/RJ e nos Embargos de Divergência nºs 187.295/SC e 179.429/PR,;

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CSLL. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DO PERÍODO-BASE DE 1990. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, I, DA LEI Nº 8.200/91 DECLARADA PELO STF. LEGALIDADE DO ART. 41 DO DECRETO Nº 332/91. DEVOUÇÃO ESCALONADA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Trata-se de recurso

especial interposto contra acórdão que reconheceu que o art. 41 do Decreto nº 332/91 exorbitou o disposto na Lei nº 8.200/91 ao não permitir que a aplicação da dedução influísse na base de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que aquela lei não estabeleceu nenhuma restrição nesse sentido. 2. Em data de 02/05/2002, o Plenário do colendo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 201465-6/MG, de relatoria do ilustre Ministro Marco Aurélio - tendo proferido voto-vencedor o eminente Ministro Nelson Jobim - declarou a constitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 8.200/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.682/93. 3. Na esteira do entendimento do STF, a Primeira Seção deste Tribunal Superior passou a reconhecer a legalidade da devolução diferida prevista na Lei nº 8.200/91 e no Decreto nº 332/91, ou seja, o disposto no art. 41, § 2º, desse Decreto não extrapolou os limites traçados pela Lei nº 8.200/91. 4. Recurso especial provido.” (REsp 637178/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/09/2005, DJ 06/03/2006 p. 144)

A partir da nova orientação jurisprudencial dos Tribunais Superiores, a CSRF reviu seu entendimento sobre a matéria para reconhecer a legitimidade do disposto no art. 41, § 2º do Decreto n. 332/91 e, portanto, ausência de influência (na base de cálculo da CSLL) do resultado da correção monetária das demonstrações financeiras correspondente à diferença entre a variação do IPC/BTNF, cabendo a dedutibilidade deste resultado apenas para o IRPJ a partir de 1993, :

“CSLL - DIFERENÇA IPC/BTNF - LEI Nº 8.200/91 - CORREÇÃO MONETÁRIA – - O Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção, uniformizando a jurisprudência daquele Tribunal, reconheceu a legalidade do disposto no art. 41, § 2º do Decreto nº 332/91 (EREsp 187.295/SC; Embargos de Divergência no REsp nº 2006/0016750-6 e EREsp 179.429/PR; Embargos de Divergência no REsp 2005/0074376-6), cabendo à instância administrativa, em tal situação, decidir em conformidade com os Tribunais Superiores, instância superior e autônoma. CSLL - De acordo com o disposto no 41, § 2º do Decreto nº 332/91, o resultado da correção monetária das demonstrações financeiras correspondente à diferença entre a variação do IPC e a variação do BTNF não influencia a base de cálculo da CSLL, em se tratando de procedimento extra-contábil aplicável, sendo a sua dedutibilidade autorizada apenas para o imposto de renda, a partir de 1993.” (Processo nº 10980.006751/00-71, Recurso de Divergência nº 105-127544, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Sessão do dia 04/12/2006, Acórdão CSRF/01-05.573)

A matéria está, inclusive, sumulada, conforme segue:

Súmula CARF nº 55: O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Recorrente suscita, ainda, a preliminar de erro na constituição do lançamento e questões de mérito, bastantes para infirmar total ou parcialmente o lançamento.

Em relação às reversões das provisões para devedores duvidosos, valem os mesmos comentários tecidos em relação à exigência do IRPJ, devendo o lançamento ser revisto pela autoridade lançadora para considerar os efeitos da postergação nos lançamentos correspondentes ao ano de 1996, no valor de R\$ 142.568,08 e de 1998, no valor de R\$ 153.901,25.

Nessa ordem de juízo, DOU parcial provimento ao recurso para reconhecer os efeitos da postergação em toda exigência referente ao IRPJ e para a CSLL, nos itens referentes à Reversão da Provisão para Devedores Duvidosos, ano 96, no valor de R/\$142.568,08 e no ano de 1998, no valor de R\$153.901,25.

Assinado digitalmente

Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.