



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 10680.014561/00-11
Recurso nº : 141110
Matéria : IRPJ - EX. FIN. 1992
Recorrente : ARC – AR COMPRIMIDO LTDA.
Recorrida : QUARTA TURMA DA DRJ/BELO HORIZONTE/MG.
Sessão de : 1º DE DEZEMBRO DE 2004.
Acórdão nº : 107-07.885

IRPJ - LANÇAMENTO ORIGINAL SEM OBEDIÊNCIA AOS PREDICADOS FORMAIS - NULIDADE POR VÍCIO DE FORMA - DECISÃO INSUBSISTENTE. ELEMENTOS INTRÍNSECOS FUNDAMENTAIS - INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL - ALEGAÇÃO RECURSAL - INSUBSISTÊNCIA DO ALEGADO - O vício cometido no lançamento da matéria tributável, bem como a não-observância quanto aos elementos constitutivos – portanto básicos e antecedentes – malferem o aspecto substancial da exigência; os elementos finalistas que culminam com a formalização do lançamento, quando equívocos, apenas comprometem a sua forma extrínseca definida em lei ou em atos normativos expedidos pelo ente tributante, tipificando-se o denominado vício de forma. Esse se submete ao inciso II do art. 173 do CTN, e reclama um novo auto de infração despido dos respectivos vícios. Aquele queda-se derruído se já atingido pela caducidade prescrita pelo inciso I, art. 173 do mesmo Estatuto Tributário.

IRPJ E OUTROS - NULIDADE POR VÍCIO DE FORMA - REGIME NORMATIVO SUBSTANTIVO - FATO GERADOR OU ÉPOCA DO LANÇAMENTO - DUALISMOS. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL - A obrigação tributária se rege pelo regime normativo substantivo e se reporta à época do fato gerador e não o da época do lançamento.

IRPJ - DIFERENÇA IPC/BTNF - RECONHECIMENTO ANTECIPADO - OFENSA - PARCELAS DEDUTÍVEIS, ANUALMENTE - NÃO CONSIDERAÇÃO - GLOSA INTEGRAL - LANÇAMENTOS FISCAIS EM 1996 E EM 2000 - POSTERGAÇÃO - ALCANCE DOS PERÍODOS COINCIDENTES COM O TÉRMINO DA FISCALIZAÇÃO - Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes aos em que deveriam ter sido procedidos os ajustes, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido se realizadas as exclusões na data prevista, inclusive no caso da parcela dedutível



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94. Nota 443 ao art. 219 do RIR/94, p. 388).


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARC – AR COMPRIMIDO LTDA.,

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, HUGO CORREIA SOTERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

Recurso nº : 141110
Recorrente : ARC – AR COMPRIMIDO LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

ARC – AR COMPRIMIDO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela QUARTA TURMA DA DRJ/BELO HORIZONTE/MG., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

Foram apuradas as seguintes irregularidades:

1- Adições não computadas na apuração do lucro real.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, fl. 06, que a contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real, o valor de Cr\$ 13.184.945,00 referente à diferença de correção monetária IPC/BTNF dos encargos de depreciação, exaustão e amortização e das baixas dos bens computados na apuração da contribuição social (Lei nº 8.200, de 1991, art. 3º).

Consta, também, que o presente auto de infração é decorrente do lançamento suplementar (processo a este apensado) que foi declarado nulo, em 19/05/98, pela DRJ/BHE, por ter sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º da IN - SRF nº 094, de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

Como fundamento legal da autuação foram citados os artigos 154, 157, § 1º, 173 e 387 do RIR/80; arts. 39 e 41 § 2º do Decreto nº 332, de 1991; art. 3º da Lei nº 8.200, de 1991.

2- Insuficiência do Adicional. Valor apurado conforme dados de preenchimento da declaração IRPJ/92 e com as alterações ocorridas em consequência dos acertos efetuados por esta DRF.

Como fundamento legal foi citado o art. 19 e § 1º, da Lei nº 8.218, de 1991.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada em 04.12.2000 (fls. 40), inconformada apresentou em 20.12.2000 (fls. 41) a peça impugnativa e assim sintetizada pela e.Autoridade de Primeiro Grau:

Como preliminar requer que seja o lançamento declarado nulo, eis que consiste em revisão do lançamento anterior, ou seja, reexame de exercício já fiscalizado, em desacordo com o disposto no art. 906 do RIR/99, que condiciona o segundo exame em relação ao mesmo exercício à autorização escrita de autoridades específicas, citando jurisprudência administrativa.

Quanto ao Mérito, afirma que as normas específicas para correção monetária das demonstrações financeiras são as estampadas na Lei nº 7.799, de 1989, que elegeu o BTNF como índice de referência e no parágrafo 2º, do art. 5º da Lei 7.777, de 1989 que estabeleceu o IPC como atualizador do BTNF.

Argumenta, ainda, que embora posteriormente a Lei nº 8.088, de 1990, em seu art. 2º, criou o índice de reajuste de valores fiscais – IRVF – como atualizador do BTN e das OTNs, emitidas anteriormente a 15 de janeiro de 1989, este novo índice seria somente para atualizar ativos financeiros nele referidos e, além do que, mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

se aplicável o IRVF para atualização do BTNF, esta atualização só seria possível a partir do ano-base de 1991, época da eficácia da Lei nº 8.088, de 1990, em observância do princípio da anterioridade da lei tributária.

Conclui, que não se deve adicionar à base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica os valores de depreciação, amortização e exaustão e baixas de bens, do acréscimo ao ativo permanente da diferença de correção monetária verificada entre a variação do IPC/BTNF.

Cita e transcreve excertos de jurisprudência administrativa.

Por fim, requer o cancelamento do auto de infração e o crédito tributário por ele constituído.

IV. A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 5.566, de 11 de março de 2004, e assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1992

Ementa: É direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992

Ementa: DIFERENÇA IPC/BTNF. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO, OU DO CUSTO DE BEM BAIXADO A QUALQUER TÍTULO. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, por via postal em 29.11.96 (AR de fls. 57), apresentou o seu feito recursal em 13.05.2004 (fls.68/69).

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, fundamentalmente, o seu pleito impugnativo.

VIII. DO DEPÓSITO RECURSAL

Colaciona às fls.69/70 arrolamento de bens devidamente acatado pela Autoridade Administrativa da SRF às fls.101.

É O RELATÓRIO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

Conforme ficara assente no Relatório, trata-se de novo auto de infração, tendo em vista que o formulado pela via do lançamento suplementar em 1996 e constante do processo administrativo sob o nº processo nº 10680.013517/96-35, Decisão DRJ/BHE nº 11170.1162/98-11, ora apensado aos autos, fora declarado nulo, por vício formal, por não se conformar aos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72

Observe-se que, segundo a decisão recorrida, tal incongruência origina-se da diferença defluente do IPC/BTNF, relativamente ao ano-base de 1990.

Estou convencido que o lançamento fiscal não encontra – em sua inteireza - melhor respaldo na legislação de regência e na tipicidade que abrangem ou envolvem a infração descrita pela e. Decisão de Primeiro Grau.

É consabido que o reconhecimento legal posterior da porção devedora da diferença de correção monetária IPC/BTNF deflagra a hipótese de postergação tributária.

No caso presente o Fisco encerrara a ação fiscal em dezembro de 2000 – ainda que se reportando ao lançamento original -, remanescendo, segundo os ditames da Lei nº 8.200/91 e do Decreto nº 332/91 e até o ano-calendário de 1996, o percentual de 30% (15% por período), pois o direito à sua utilização espalha-se até o ano-calendário de 1998.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA


Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

Dessarte tem-se, diante de nós, uma situação híbrida. Enquanto o contribuinte estava – quando do encerramento da ação fiscal que se sucedera à declarada nula por vício formal - no apogeu das prerrogativas que lhe conferiam na utilização do percentual acumulado de 100% (cem por cento o) de sua correção monetária devedora para os anos-calendário de 1993 a 1998 em acorde estrito com a legislação reitora, o fez, entretanto, de uma forma plena no ano-base de 1991. Mas tal fato não lhe retira o direito de pleitear que fosse reconhecido - pela via da postergação tributária - o lucro que afluíra e auferira nesses anos-calendário e supostamente superiores àqueles que porventura fossem hauridos, caso submetido à Lei nº 8.200/91.

A presente abordagem acha-se em consonância com a legislação aplicável à espécie, reitera-se, consubstanciado na Lei de regência (8.200/91) e do Decreto n.º 332/91 ao determinarem que esse saldo haveria de ser reconhecido, por exclusão, do lucro líquido dos anos-calendário a partir de 1993, à razão de 25% nesse primeiro ano; e de 15% lineares durante os períodos de 1994 a 1998. Poderia ser apropriado parcial ou totalmente, à opção da empresa, em qualquer período-base mensal dos anos-calendário correspondentes.

Dessarte, v.g., o percentual de 15% (quinze por cento) relativamente ao ano-calendário de 1994 e seguintes poderia ser aproveitado em qualquer mês desse período. É bem verdade que os autos não coligem a declaração de rendimentos desse contribuinte em todos os períodos apontados, porém é certo que, quando da exigência, estava o contribuinte no apogeu de seus direitos.

Dessa forma caberia ao fisco apenas reconhecer os juros de mora SELIC pelo lapso postergável das parcelas que o tempo acabara por absorver-las.

Não só a porção remanescente como a parcela tingida pela postergação tributária poderão, a critério da Autoridade executora desse Acórdão, louvar-se nas dissertações hipotéticas que se seguem: 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

**A DIFERENÇA DEVEDORA DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR
IPC/BTNF**

II.1. PRIMEIRA SOLUÇÃO.

— A hipótese retrata a antecipação de despesa decorrente da diferença devedora da correção monetária complementar IPC/BTNF, controlada na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

— A lei de regência (8.200/91) e o Decreto n.º 332/91 determinam que esse saldo há de ser reconhecido, por exclusão, no lucro líquido dos anos-calendário a partir de 1993, à razão de 25% nesse primeiro ano; e de 15% lineares durante os períodos de 1994 a 1998. Poderá ser apropriado parcial ou totalmente, à opção da empresa, em qualquer período-base mensal dos anos-calendário correspondentes.

— O remédio fiscal para a inobservância dos postulado legais vem da própria Secretaria da Receita Federal que, a exemplo do PN – COSIT n.º 02/96, expediu a excelente Instrução Normativa SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, onde, em seu art. 34, parágrafo único e alínea "a" determina o tratamento fiscal a ser conferido ao tema, **consagrando-se o princípio da postergação tributária**. Ei-los, *in Verbis*:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizada na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1.º, X



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

do RIR/94 e art. 40, § 2.º, do Decreto n.º 332, e 04 de novembro de 1991).

b) A parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94). O destaque é meu.

II.3. SEGUNDA SOLUÇÃO ATRAVÉS DE UM EXEMPLO NUMÉRICO PRÁTICO.

Apresentação do Exemplo.

II.3.1. O ESTOQUE DO SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF FORA ABSORVIDO, EM JUNHO de 1992, E ANTES DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

Em ação fiscal levada a termo imediatamente após o término do ano-calendário de 1997, constatou-se que uma determinada empresa houvera, em 31.12.1992, excluído do seu lucro líquido/base de cálculo da CSLL a integralidade da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, no montante de 500 Unidades Monetárias (UM). Nesse período e até o ano-calendário de 1997 experimentou – se um lucro líquido ajustado de 1.000 UM. As demais exclusões e adições para esse efeito serão nulas.

II.3.1.1. Repercussões Comparadas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

TABELA "A" (Em Unidades Monetárias – UM)

EXCLUSÃO INTEGRAL EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE							EXCLUSÃO DE OFÍCIO					
Eventos	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1992	1993	1994	1995	1996	1997
a) Lucro Líquido do A/C	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
b) exclusão do saldo devedor da dif. de cm IPC/BTNF	500	nhill	nhill	nhill	nhill	nhill	nhill	125	75	75	75	75
c) base de cálculo	500	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	875	925	925	925	925
d) alíquota	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
e) Imposto declarado/recolhido = [("a" – "b" = "c") x 0,20]	100	200	200	200	200	200	200	175	185	185	185	185



Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

II.3.2. Uma Análise da Tabela "A":

observe-se que, até 31.12.97, o procedimento do contribuinte lhe impôs **um dispêndio menor a título de tributo quando comparado com a sistemática literal da lei**. Vale dizer: $100 \text{ UM} + 200 \text{ UM} + 200 \text{ UM} + 200 \text{ UM} + 200 \text{ UM} + 200 \text{ UM} = 1.100 \text{ UM}$; enquanto isso, na ótica estrita da lei o valor a ser recolhido aos cofres públicos, até 31.12.1997, caso o contribuinte obedecesse a literalidade das prescrições legais, teria atingido, até 31.12.1997, a importância de $1.115 \text{ UM} = (200 \text{ UM} + 125 \text{ UM} + 75 \text{ UM} + 75 \text{ UM} + 75 \text{ UM} + 75 \text{ UM})$.

Se cotejarmos os dois somatórios, a diferença entre eles apontará para a verba de 15 UM. Vale dizer: quando completado o ciclo, desde que mantida a atual grade de lucro tributável, os valores das duas possibilidades se anularão, pois no ano-calendário de 1998 o valor a ser recolhido pelo contribuinte atingirá $1.300 \text{ UM} = (1.100 \text{ UM} + 200 \text{ UM})$; o exigido de ofício, também na órbita de $1.300 \text{ UM} = (1.115 + 185 \text{ UM})$.

Dessa forma, na ótica dos observadores desatentos, baldados o quadro e a explicitação expostos, haveria de se exigir, no ano-calendário de 1992, além do imposto de 100 UM, mais a multa de $0,75 (100 \text{ UM}) = 75 \text{ UM}$, com acréscimos de juros de mora.

A despeito de os resultados se anularem no tempo, entretanto e enquanto isso, a IN/SRF nº 11/96 determina a cobrança de 15 UM de imposto, mais multa de $0,75 \times 15 \text{ UM} = 11,25 \text{ UM}$, acrescidos de juros de mora, ainda que sob outro fundamento.

A . TEMAS "01" E "02": CONSIDERAÇÕES FINAIS EM APERTADA SÍNTESE:

01. quando se altera o regime de competência (por reconhecimento de custo/despesa, receita ou lucro a destempo), a hipótese de postergação tributária só se quedará ao largo da exigência fiscal se a referida ação se materializar antes do encerramento do período da postergação, e antes de o contribuinte adquirir a espontaneidade pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

reconhecimento atemporal do montante diferido (para se coibir a prática exige-se maior celeridade na consecução dos atos fiscais); ou, na hipótese de evidência de prejuízo fiscal consecutivo até o encerramento dos trabalhos de auditoria;

02. construída a base de cálculo pelo Fisco, é defeso ao julgador, em qualquer instância, alterá-la, notadamente quando tal modificação implicar novo comando legal. Se não fulminada pela decadência, o lançamento de ofício há de ser refeito. Senão, o julgador haverá de dar provimento, pois é inócua qualquer tentativa de se salvar o crédito tributário atingido, dessa forma, pela caducidade;

03. na hipótese da diferença de correção monetária complementar pelo IPC/BTNF, o lançamento só se cristalizará se o procedimento do contribuinte implicar perdas tributárias exibidas pelo cotejo das demonstrações financeiras aplicáveis à espécie;

04. ao analista menos atento pode-se transmitir a impressão de que a lei, em sua literalidade, não está sendo respeitada. Ocorre que a lei, no mais das vezes, não minudencia como será erigida a respectiva base de cálculo. Essa deve emergir de uma leitura sistemática das normas técnicas e dos primados contábeis, fiscais e matemáticos já de há muito consagrados; e,

04. por fim, a obediência ao princípio da verdade material longe de ser uma submissão a conceitos técnicos **enfeixa soberanamente valores éticos**, descabendo consagrá-lo como monopólio ou preocupação restrita da defesa, pois é no julgamento que esse princípio e valores emergem, aflorados pela busca da justiça contributiva. Não concebê-los é admitir exigências tributárias indevidas, com ofensa à ordem jurídica.

Esse tema ainda poderia ser objeto de um estudo complementar, que o faço como nota de rodapé ¹.

¹. A DIFERENÇA DEVEDORA DO IPC/BTNF E A HIPÓTESE INCONTROVERSA DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

A postergação tributária decorre, cumulativamente, da inobservância ao regime de competência dos exercícios e do diferimento, para outros meses ou anos-calendário, do tributo a recolher. É prevaiente tanto na ótica da antecipação indevida de custos/despesas ou de postecipação de receitas. O tributo, é consabido, deve ser sempre calculado a partir de sua apuração no LALUR, constituindo-se em provisão dedutível do lucro do exercício. Dessa forma atinge o próprio resultado contábil do qual origina-se, *ab initio*. Por outro lado sabe-se que o lucro contábil que integrará o Patrimônio Líquido tem sua derivação no resíduo estabelecido pela Provisão IR que o escoima. Quanto maior for essa provisão - menor aquele -, e vice-versa.

Os modelos numericamente hipotéticos, a seguir, demonstrarão que o lucro real permanecerá sempre o mesmo. Apenas constatar-se-á variação das fatias atribuídas à Provisão IRPJ e ao Patrimônio Líquido – este dependente do percentual da alíquota do IRPJ versus o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações - reitera-se.

Pela via da Provisão IR, como aliás não poderia ser de outra forma, atinge-se o lucro contábil e, conseqüentemente, o PL. Não-diferente é a aplicação do Parecer Normativo CST n.º 02/96 ao caso em foco, pois o LALUR, e só ele, permite a apuração do IRPJ que, por sua vez refletirá diretamente no comportamento do Resultado do Exercício do ano-base corrente; e, pela via da correção monetária do PL operará seus efeitos neutros nos subseqüentes anos-base que abarquem o impacto do diferimento da receita ou da antecipação dos custos.

Resumindo: o presente modelo pretende demonstrar, ao final, que:

01 – a antecipação de despesa acarretará tão-somente diferimento tributário, configurando-se o instituto da postergação. Essa evidência só será parcialmente quebrantada quando houver, no período da postergação, redução de alíquota do IR ou da CSSL, ou alteração, para menor, nas suas bases de cálculo. Nesse caso ter-se-á uma situação híbrida, onde uma parte que extravasar o limite da nova alíquota ou da nova base de cálculo deverá ser tratada como postergação, com incidência somente de juros de mora; a outra, remanescente, como insuficiência tributária, passível de lançamento de multa de ofício e juros de mora;

02 – o controle pelo LALUR, tanto das verbas dedutíveis como de sua correção monetária, ao atingir a Provisão do IRPJ, alcançará, similarmente, o resultado contábil que se alojará no PL.;

03 – a correção monetária do Patrimônio Líquido somada à variação monetária passiva defluente da atualização da Provisão IRPJ, terá os seus resultados alinhados ao mesmo percentual incidente sobre o lucro do exercício (Ver Notas 01 a 03);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

04 –a taxa de juros (is) deverá ter dois momentos iniciais e finais: no primeiro instante, o termo inicial da verba postergada pelo contribuinte será a data do vencimento da primeira quota do IRPJ (coincidente com da entrega da DIRPJ); como termo final, a data coincidente com a data final da parcela postergada que tenha redundado em recolhimento a maior pelo contribuinte – a qual deverá ser descontada daquela. Após essa soma sucessiva algébrica, há de se eleger, como termo final do resíduo, a data do lançamento fiscal.

As Tabelas "A" e "B" apresentam um modelo onde não ocorre alternância de alíquotas ou de base de cálculo. A Tabela "A", construída ao talante do contribuinte, ao arrepio das determinações legais (Lei n.º 8.200/91 e Decreto n.º 332/91). A Tabela "B", conformada às prescrições legais, tecida pelo Fisco.

As denominadas "C" e "D" já se aproximam do modelo real, ao se amoldarem às variações decrescentes das alíquotas do IRPJ nos períodos sob análise, pontificando-se, entretanto, a Tabela "C", composta pela autuada; a "D", pelo Fisco.

Sejam as seguintes premissas:

- 01) Índice de Correção monetária mensal hipotética constante de 1992 a 1998 = $1,20 - 1,00 = 0,20$.
- 02) A alíquota do IRPJ hipotética de 0,20 (Tabelas "A" e "B "). Nas Tabelas "C" e "D", respectivamente de 0,30, 0,25 e 0,15.
- 03) O lançamento fiscal ocorreu em 02.01.1999. Dessa forma a taxa selic será cobrada até 31.12.1998.
- 04) Em nenhum ano-base, sob análise, haverá a ocorrência de adicional IR.
- 05) O contribuinte optou por estimativa anual e lucro real anual.

Simbologia empregada: UM = Unidades Monetárias

TABELA A

A.1 - Alíquotas constantes

A.2 - Determinação pelo contribuinte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado – Contábil - antes IR. (a)	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF (b)		25	75					100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur (c) = (b) x 1,20		30	90					120
Lucro Real (d)	100	70	10	100	100	100	100	580
Alíquota IRPJ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	
Provisão IRPJ (e)	20	14	2	20	20	20	20	116
Patrimônio Liq. (f) = (d) – (e)	80	56	8	80	80	80	80	464
Corr.Monetária PL (g) = (f) x 0,20	16	11, 20	,60	16	16	16	16	92,80

TABELA B

B.1 - Alíquotas constantes

B.2 - Determinação pelo Fisco

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado Contábil - antes IR. (a)	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF (b)		25	15	15	15	15	15	100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur c = (b) x 1,20		30	18	18	18	18	18	120
Lucro Real (d)	100	70,0	82	82	82	82	82	580
Alíquota IRPJ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	
Provisão IRPJ (e)	20	14	16,40	16,40	16,40	16,40	16,40	116
Patrimônio Liq. (f) = (d) – (e)	80	56	65,60	65,60	65,60	65,60	65,60	464
Corr.Monetária PL (g) = (f) x 0,20	16	11, 20	13,12	13,12	13,12	13,12	13,12	92,80

Nota 01 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 92,80 UM somada à Variação Monetária Passiva (116 x 0,20) de 23,20 UM – contrapartida da corr.monetária da Provisão IRPJ -, darão 116 UM. Este valor é igual à correção monetária do lucro real: 580 x 0,20 = 116 UM.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

TAXA SELIC: comparando-se os montantes das Tabelas "A" e "B", verifica-se que, se todos os totais da última coluna são iguais – fato que demonstra a hipótese de postergação tributária em todos os anos-base, impõe-se, entretanto, calcular os juros de mora durante o período da postergação. Ocorre que a Tabela "A" (que demonstra a apropriação do diferencial IPC/BTNF pelo contribuinte) exhibe para o ano-base de 1994 o imposto devido no montante de 2 UM. Enquanto a Tabela "B" (que evidencia a exigência do Fisco), aponta, para esse mesmo ano-base, a verba de 16,40 UM. Nos demais meses, a situação se inverte.

O Fisco apropriou, a partir de 1995, 16,40 UM contra 20 UM reconhecidas pelo contribuinte. Importa, pois, calcular os juros de mora, considerando-se não só os prazos e as taxas de juros selic exigidas no período, como também há de se descontar continuamente os juros nos anos-base em que se experimentou recolhimento a maior pelo sujeito passivo. O resultado deve se submeter ao indexador de juros, relativamente ao período da postergação, descontando-se as parcelas já reconhecidas. Obtido o residuo algébrico, este se submeterá à taxa de juros, tendo como termo derradeiro a época do lançamento fiscal.

Calculando:

Sejam as seguintes taxas de juros selic hipotéticas:

01) 03/1995 a 04/1996 = 25%	03) 05/1997 a 04/1998 = 21%
02) 05/1996 a 04/1997 = 23%	04) 05/1998 a 12/1998 = 11%

Somando-se, algebricamente, as divergências consubstanciadas nos resultados das provisões IRPJ das TABELA "A" e TABELA "B", e aplicando-se os percentuais de juros:

a) - ano-base de 1994 – Ex. Fin. 1995:

$$[(16,40 \text{ UM} - 2 \text{ UM}) \times 1,25 (\text{js})] = 18 \text{ UM} - (14,40 \text{ UM}) = \boxed{3,60 \text{ UM}}$$

b) ano-base de 1995 – Ex. Fin. 1996:

$$\{[(14,40 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{js})] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,23 (\text{js})]\} = 21,31 \text{ UM} - 4,43 \text{ UM} = 16,88 \text{ UM} - (18 \text{ UM}) = \boxed{-1,12}$$

c) - ano-base de 1996 – Ex. Fin. 1997:

$$\{[(14,40) \times 1,69 (\text{js}) \text{ UM}] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,21 (\text{js})]\} = 24,34 \text{ UM} - 4,36 \text{ UM} = 19,98 \text{ UM} - (16,88 \text{ UM}) = \boxed{3,10 \text{ UM}}$$

c) ano-base de 1997 – Ex. Fin. 1998:

$$\{[(14,40) \times 1,80 (\text{js})] - [(16,40 \text{ UM} - 20 \text{ UM}) \times 1,11 (\text{js})]\} = 25,92 \text{ UM} - 4 \text{ UM} = 21,92 \text{ UM} - (19,98 \text{ UM}) = \boxed{1,94 \text{ UM}}$$

$$\boxed{\text{Total dos juros Selic (is) nos períodos} = 7,52 \text{ UM}}$$

Simbologia: is = juros de mora selic



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

TABELA C

C.1 - Alíquotas decrescentes

C.2 - Determinação pelo Contribuinte

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado –contábil – antes do IR.	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF		25	75					100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur		30	90					120
Lucro Real	100	70	10	100	100	100	100	580
Alíquota IRPJ	0,30	0,25	0,25	0,25	0,15	0,15	0,15	
Provisão IRPJ	30	17,50	2,50	25	15	15	15	120
Patrimônio Liq.	70	52,50	7,50	75	85	85	85	460
Corr.Monetária PL	14	10,50	1,50	15	17	17	17	92

Nota 02 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 92 UM somada à Variação Monetária Passiva – contrapartida da corr.monetária da Provisão IRPJ (120 x 0,20) de 24 UM -, darão 116 UM. Este valor é igual à correção monetária do lucro real: 580 x 0,20 = 116 UM.

TABELA D

D.1 - Alíquotas IRPJ decrescentes

D.2 - Determinação pelo Fisco

Ano-Base	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	TOTAL
Resultado – contábil – antes do IR.	100	100	100	100	100	100	100	700
Ajuste Lalur Despesa IPC/BTNF		25	15	15	15	15	15	100
IPC/BTNF Corrigido no Lalur		30	18	18	18	18	18	120
Lucro Real	100	70	82	82	82	82	82	580
Alíquota IRPJ	0,30	0,25	0,25	0,25	0,15	0,15	0,15	
Provisão IRPJ	30	17,50	20,50	20,50	12,30	12,30	12,30	125,40
Patrimônio Liq.	70	52,50	61,50	61,50	69,70	69,70	69,70	454,60
Corr.Monetária PL	14	10,50	12,30	12,30	13,94	13,94	13,94	90,92



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

Nota 03 - A correção Monetária do Patrimônio Líquido (PL) de 90,92 UM somada à Variação Monetária Passiva (125,40 x 0,20) de 25,08 UM – contrapartida da correção monetária da Provisão IRPJ -, darão 116 UM que, por sua vez, é idêntica à correção monetária do lucro real: 580 UM x 0,20 = 116.

Quando se está diante de alíquotas decrescentes no período de competência, vale dizer, quando o contribuinte antecipa despesa para o período inicial (Tabela "C") onde a alíquota é maior do que aquela do período próprio, há de se observar que este diferencial de alíquota não traduzirá postergação tributária. Ou seja: a postergação tributária ficará confinada ao limite percentual da nova alíquota *vis-à-vis* à praticada imediatamente anterior. No exemplo: de 25% para 15%, 15% - como base que é - serão tratados como postergação; a sua porção variável decrescente de dez por cento (- Δ10%) como insuficiência tributária.

Pela Tabela "D", observa-se que a queda na alíquota para 15%, por três períodos consecutivos, deu a medida do diferencial conceituado como insuficiência tributária. Como corolário, a diferença de 5,40 UM (125,40 UM – 125 UM) no resultado do exercício - na ótica do Fisco - deve-se a:

01 – em 1994 – a uma queda da provisão IRPJ de 18 UM (20,50 – 2,50), tendo em vista que o contribuinte utilizou a maioria de seu estoque de despesa de correção monetária devedora IPC/BTNF no período em que se experimentou uma ligeira queda de alíquota IR;

02 – em 1995, a alíquota do IR permaneceu a mesma, privilegiando, dessa feita, o Fisco, pois a inexistência de estoque de despesa de IPC/BTNF contra uma despesa de igual jaez de 15% calculada pelo Agente fiscal, acabou por desfechar uma maior participação contributiva do contribuinte no período, no montante de 4,50 UM;

03 – a diferença - em face da reunião das Provisões IRPJ das Tabelas - seria nula, se as alíquotas nos períodos de 1996 a 1998, a exemplo da fixada em 1995, permanecessem em 25%. Vale dizer: como no ano-calendário de 1995, o contribuinte passaria a recolher, também nos anos-base de 1996 a 1998, 4,50 UM (20,50 UM – 25) em cada ano considerado. Portanto para os anos-calendário de 1995 a 1998, ter-se-ia: 4,50 UM x 4 = 18 UM. Este valor cotejado com a verba insuficiente levantada pelo Agente fiscal, de 18 UM, relativamente ao ano-base de 1994, implicaria resultado nulo.

Esse quadro pode ser avaliado pelo seguinte desenvolvimento matemático:

$$\{ (20,50 \text{ UM} - 2,50 \text{ UM}) - [(20,50 \text{ UM} - 25 \text{ UM}) \times 4] \} = 0$$

04 – Ocorre que nos três últimos exercícios também se experimentou alíquota do IRPJ decrescente. Este fato, em seu todo, redundou em duas vertentes importantes:

04.1 - aflorando um diferencial para cada ano-base de 2,70 UM – fruto da soma algébrica de 12,30 UM – 15,00 UM. Ou, em outras palavras, a diferença de 2,70 UM é postergação, pois o seu centro nuclear decorre da dedutibilidade da despesa de correção monetária IPC/BTNF nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

três últimos períodos. Esse montante de 15 UM, quando atualizado, atinge a órbita de 18 UM (Tab. "B"). Ora, 18 UM x alíquota IRPJ de 0,15 justificará a parcela aqui denunciada de 2,70 UM.

04.2 – O outro vetor decorre do seguinte exercício: para se atingir as 4,50 UM que dariam o já citado resultado nulo, haveria necessidade de se compulsar, ainda, uma verba de 1,80 UM, defluente de (- 2,70 UM + 4,50 UM). E este diferencial, por sua vez, tem suas raízes fincadas na seguinte evidência: com as alíquotas nos anos-calendário de 1996 a 1998 definidas em 15%, ou seja, abaixo das exigidas em 1993, 1994 e 1995, pode-se afirmar que as 5,40 UM (conforme comparação das Tabelas "C" e "D"), = [(1,80 UM x 3)] não representam postergação tributária, mas sim imposto que deixou de ser pago, traduzido pela queda das alíquotas do IRPJ para 15%, reitera-se.

Esse fato também pode ser aferido pelo seguinte desenvolvimento matemático:

{ (20,50 UM - 2,50 UM) - (20,50 UM - 25 UM) - [(12,30 - 15) x 3] } = 5,40 UM, ou 1,80 UM x 3; ou pelos totais comparados das colunas TOTAL das Tabelas: 125,40 UM - 120 UM.

Como corolário, infere-se que, quando, no mesmo período, o somatório das verbas tributárias a recolher, tanto na ótica do contribuinte quanto na do Fisco forem iguais, estar-se-á frente ao fenômeno exclusivo de postergação tributária. É uma tautologia. A desigualdade das referidas grandezas, desde que as alíquotas IRPJ sejam decrescentes no período de competência, ao reverso, denotará a existência de insuficiência de recolhimento de tributo, embora mesclada com a subjacente postergação tributária.

Só a título de ilustração, importa aduzir que, também não deverá ser tratada como postergação tributária a possível existência de adicional IR ocultado pela alocação indevida da despesa ou da receita, conforme for o caso. Se, entretanto, houver adicionais IRPJ nos diversos períodos sob consideração, deve-se dar ao tema o mesmo tratamento ofertado às diferenças de alíquotas e aqui dissertado.

Dessa forma temos, no exemplo coligido, as duas hipóteses: de postergação tributária e de insuficiência efetiva no recolhimento de tributo.

Calculando:

Utilizando-se as taxas selic hipotéticas já decantadas:

I - Postergação:

I.1) – ano-base de 1994 – Ex. Fin. 1995

$$[(20,50 \text{ UM} - 2,50 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{js})] = 22,50 \text{ UM} - (18 \text{ UM}) = \boxed{4,50 \text{ UM}}$$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.014561/00-11
Acórdão nº : 107-07.885

CONCLUSÃO

Em face do exposto decide-se por se conceder provimento integral.

Sala das Sessões - DF, em 1º de dezembro de 2004.


NEICYR DE ALMEIDA ICM

I.2) - ano-base de 1995 – Ex. Fin. 1996

$$\{ [(18 \text{ UM}) \times 1,48 (\text{ js})] - [(20,50 \text{ UM} - 25 \text{ UM}) \times 1,23 (\text{ js})] \} = 26,64 \text{ UM} - 5,54 \text{ UM} = 21,10 \text{ UM} - (22,50) = \boxed{- 1,40 \text{ UM}}$$

I.3) - ano-base de 1996 – Ex. Fin. 1997

$$\{ [(18 \text{ UM}) \times 1,69 (\text{ js})] - [(12,30 - 15 \text{ UM}) \times 1,21 (\text{ js})] \} = 30,42 \text{ UM} - 3,27 \text{ UM} = 27,15 \text{ UM} - (21,10 \text{ UM}) = \boxed{6,05}$$

I.4) - ano-base de 1997 – Ex. Fin. 1998

$$\{ [(18 \text{ UM}) \times 1,80 (\text{ js})] - [(12,30 - 15 \text{ UM}) \times 1,11 (\text{ js})] \} = 32,40 \text{ UM} - 3 \text{ UM} = 29,40 \text{ UM} - (27,15 \text{ UM}) = \boxed{2,25 \text{ UM}}$$

Total dos Juros Selic (js) nos períodos = 11,40 UM

II – Insuficiência de Imposto

II.1 - ano-base de 1996/1998:

II.1. 1 – Imposto por período: 1,80 UM

II.1. 2 - Multa de Ofício: 1,35 UM

II.1.3 - Juros de Mora: taxa selic. Termo Inicial = venc. da 1.ª quota (05/97). Termo Final: data do lançamento (12/98).