



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10855.000755/92-81
Recurso nº 108.266 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-001.064 – 1ª Turma**
Sessão de 28 de junho de 2011
Matéria IRPJ - POSTERGAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONFECÇÕES MAGISTER S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1987

Ementa: IRPJ. POSTERGAÇÃO.

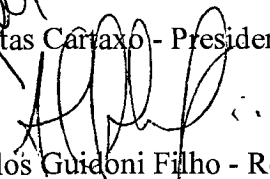
Conforme enunciado de súmula aprovado em sessão de 08.12.2009, a postergação do pagamento de IRPJ e CSLL implica tão-somente excluir da exigência o tributo pago em data posterior pelo contribuinte. (cf. Portaria MF n. 106, de 21.12.2009 - DOU 22.12.2009).

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 à 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.


Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Editado em: 12 SET 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner,

Relatório

Com base no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n. 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“IRPJ - DESCUMPRIMENTO DO REGIME DE COMPETÊNCIA - APLICAÇÃO DO PN CST Nº 02/96 - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DA PROVISÃO PARA O IMPOSTO DE RENDA - A falta de contabilização da provisão para o imposto de renda provoca aumento do montante do patrimônio líquido a ser corrigido por ocasião do encerramento do período seguinte, provocando redução no montante do imposto de renda a ser recolhido naquele período. Como consequência, no próximo período, nova distorção contábil provocada por aquele erro, determinará redução do montante do patrimônio líquido com consequente 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 subsequentes. Tendo sido caracterizada a postergação é imperiosa a aplicação das normas vinculantes contidas no PN CST nº 02/96, sob pena de improcedência do lançamento que as desatendeu, já que não se cumpriu a determinação do contido no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR SUPRIMENTOS DE CAIXA DE ORIGEM - OU EFETIVA ENTREGA NÃO COMPROVADA - SUPRIMENTO DE CAIXA POR TERCEIROS - Não se subsume presunção de omissão de receita estabelecida no art. 181 do RIR/80 o fato de não se comprovar origem e efetiva entrega de recursos entregues à sociedade por pessoa diversa das mencionadas no aludido dispositivo.

SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA – A falta de comprovação, após adequada intimação, da origem ou da efetiva entrega de numerário para suprir o caixa da sociedade, por sócio, permite a aplicação da presunção legal tipificada no artigo 181 do RIR/80.”

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

“O processo retorna a esta 5ª Câmara, por força da decisão consubstanciada no Acórdão nº CSRF/01-03.669, prolatada na sessão de 10 de dezembro de 2001, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reformou decisão refletida no Acórdão nº 105-10.575, de 20 de agosto de 1996, que afastou a preliminar de decadência acolhida nesta Câmara.



Com tal decisão, deverá ser apreciado o mérito do recurso voluntário, relativamente ao exercício de 1987.

Transcrevo, para conhecimento dos demais Conselheiros, o relatório elaborado pelo então Relator, Dr. Charles Pereira Nunes, assim redigido:

RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que indeferiu sua impugnação, julgando assim procedente o Auto de Infração lavrado às fls. 18/22 em virtude das seguintes irregularidades apuradas no período-base de 1986, exercício de 1987

A) falta de declaração e recolhimento do IRPJ referente à diferença do saldo devedor de correção monetária no valor de Cz\$ 133.908,14 em decorrência da ausência, no balanço de encerramento do ano base de 1984 da provisão para o IRPJ no valor de Cr\$ 193.452.950, e

B) OMISSÃO de receita CARACTERIZADA pela escrituração de suprimentos/ingressos em dinheiro no caixa recebidos do sócio Sivib Arap e de Pastont 'atobá Lida sem vida comprovação da origem e efetiva entrega dos recurso através de documentos hábeis, totalizando Cz\$ 739.647,60.

Os motivos de fato e direito em que se fundamenta tanto a impugnação de fls. 26/46 quanto o recurso, fls. 58/54, bem como os pontos de discordância, as razões e provas apresentadas serão examinadas no eu voto (sic), juntamente com os fundamentos da decisão recorrida, fls. 53/55

É o relatório"

O recurso voluntário já foi admitido quando de sua primeira apreciação.

O recurso foi embasado na preliminar de decadência que, embora inicialmente acolhida, acabou por ser afastada em julgamento de recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, não mais devendo ser apreciada.

Relativamente ao primeiro item, ou primeira infração, a recorrente alega que efetivamente deixou de constituir a provisão para o imposto de renda, em dezembro de 1985, no valor de Cz\$ 133.908,14 (calculada sobre Cz\$ 552.722.740,00), mas efetuou o pagamento com os respectivos acréscimos, no ano seguinte, no total de Cz\$ 186.275,00, fato que, comentou, a decisão recorrida nem mencionou.

A decisão recorrida, apesar de não ter comentado o assunto, na forma descritiva, adotou considerações ou conclusões, acerca do

procedimento da recorrente, que foram assim expressas (fls. 54 e 55):

'Considerando que a correção do lançamento, em exercício posterior foi; através da conta de despesa do valor do imposto de renda pago, mesmo que adicionado ao lucro líquido para efeito de apuração do Lucro Real não elide os débitos de correção monetária a maior nos exercícios seguintes ao daquele em que a provisão deveria ter sido formada,.

Considerando que a de reconstituição do valor exato do patrimônio líquido para cálculo da correção monetária de exercício não atingido pela decadência, não é defeso em lei desde que não haja lançamento de crédito tributário em relação a exercícios já atingidos por esse instituto;

Considerando que o Decreto-lei nº 1598/77 tornou obrigatória para todas as pessoas jurídicas a provisão para pagamento do imposto de renda, com destaque de parcela do lucro para essa obrigação,

Considerando que a falta de provisão para pagamento, no exercício seguinte, do imposto de renda pessoa jurídica enseja majoração do patrimônio líquido do exercício seguinte e, por via de consequência, de débito de correção monetária na apuração do lucro líquido,

(.)"

Revendo o processo, verifico que consta a fls. 03, no Termo de Verificação fiscal, o motivo da tributação, assim expresso:

"1,) A empresa acima identificada deixou de constituir 35% de Provisão sobre o Lucro de CR\$ 552.722.740, para pagamento do Imposto de Renda em seu Balanço de encerramento do ano base de 1985 e na respectiva declaração de rendimentos do exercício de 1988 Provisão essa no valor de Cr\$ 193.452,50, ficando o patrimônio Líquido do Balanço em 311285 majorado desse valor na conta de Lucros. No aumento de Copila/ realizando em 21.08.86 a empresa incorporou os lucros existentes ao Capita/ e dessa forma o valor da provisão não constituída serviu de base de cálculo à correção monetária do Balanço em 311286 pelo índice de 0,6922 aumentando o Saldo Devedor da Correção Monetária em Cz\$ 133.908,14 (Cento e trinta e três mil novecentos e oito cruzados e quatorze centavos)"

Relativamente à segunda infração, caracterizada na forma detalhada pela fiscalização, como sendo (fls. 03):

A empresa acima identificada bem como os seus sócios deixaram de comprovar; mediante documentação hábil e idônea, a efetividade da entrega e a origem dos suprimentos em dinheiro recebidos pela mesma de seus sócios, pessoa física Silvio Arap e pessoa jurídica pessoa jurídica Pastoral Jatobá Ltda, a título de empréstimos, a seguir discriminados:



Silvio Arap - 310386 - Cz\$ 303.75723

Pastoril Jatobá Ltda -3103.86. -. Cz\$ 435.917,37

A recorrente afirma que o suprimento feito pelo sócio Silvio Arap ocorreu antes da data de sua contabilização, informando origens diversas, principalmente empréstimos bancários em diversas datas anteriores, e que a Pastoral Jatobá Ltda. efetuou suprimentos em dinheiro, já que no seu negócio, gado, as operações se realizam em dinheiro.

A autoridade recorrida manteve a exigência considerando que a recorrente nada provou e que não se estabeleceu conexão entre os valores citados nos fornecedores com os valores e datas dos suprimentos.

O recurso voluntário apenas repetiu as alegações trazidas na impugnação.

Assim se apresenta o processo para julgamento."

No que interessa a essa instância recursal, o acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para excluir da exigência correspondente ao item de glosa de parte da correção monetária de balanço, pois os valores correspondentes (Cz\$ 133.908,14) "integram situação caracterizada como de postergação de imposto de renda, com recolhimentos a maior em períodos futuros".

Sustenta a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido com o disposto no art. 6º, § 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 e no Parecer Normativo COSIT 02/96 (item 6.2), os quais estabelecem que a hipótese de postergação tributária não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Inicialmente, o recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento negado pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 105-175/2005, fls. 172/173).

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Agravo, o qual foi provido para determinar o processamento da insurgência recursal conforme Despacho n. 107-076/2006 (fls. 190/192).

Embora intimado, a Contribuinte não apresentou contra-razões.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Como é de conhecimento geral, a postergação tributária decorre, cumulativamente, da inobservância pelo contribuinte do regime de competência dos exercícios (via receita, rendimento ou lucro postergado - custo ou despesa antecipada) e do diferimento do tributo a recolher para outros meses ou anos-calendário. Nos termos do art. 170 do RIR-80 (aplicável à hipótese dos autos), *“a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base”*

Verificada a hipótese de postergação do imposto, incumbiria à Fiscalização (à época) proceder nos termos e na forma prevista pelo art. 171 do RIR-80, que assim dispõe, verbis:

Art. 171 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 1º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito com decorrência da aplicação do disposto no § único do artigo 154 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º - O disposto no § único do artigo 154 e no § 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 7º).

O § 1º do art. 171 do RIR/80 acima transcrito estabelece que a Fiscalização deveria à época proceder ao lançamento do imposto pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tivesse direito, em decorrência da aplicação do disposto no § único do artigo 154 do mesmo Regulamento (*“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”).

Supervenientemente, o instituto da postergação recebeu tratamento específico pelo Parecer Normativo – Cosit n. 02, de 28.08.1996, que trata especificamente sobre a *“Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido”*. A título ilustrativo, transcreva-se trechos do citado Parecer Normativo que tratam sobre os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte e pela Fiscalização nas hipóteses de postergação tributária, *verbis*:

“5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, 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, na forma do subitem

5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

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

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

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base 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 dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, 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.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente,

cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subseqüentes ao de início do prazo da postergação 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-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.”

Pois bem.

Não há dúvida de que o caso dos autos versa sobre hipótese de postergação tributária, tanto assim que o objeto da insurgência da Fazenda Nacional restringe-se à imposição da multa e juros de mora sobre o tributo não recolhido em época própria. Contudo, para que não paire qualquer dúvida sobre tema, peço vênica para transcrever trecho do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

“A alegação que se poderia sustentar de que tal postergação não ficou provada nos autos é inaplicável, uma vez que tal postergação é efeito necessário e está assegurada pela própria sistemática da correção monetária do balanço que apresenta, quanto a resultados, efeito pendular e é, por concepção, neutra no tempo.”

Cinge-se a discussão apenas em saber quais seriam os efeitos (no lançamento) da postergação tributária não reconhecida originariamente pela Fiscalização no ato de lavratura do auto de infração.

A Fiscalização não tem a prerrogativa de lavrar lançamentos em desacordo com o texto da lei. O fato de a Fiscalização não ter verificado a priori ou atestado a inexistência de postergação torna frágil a autuação. A meu ver, tal fragilidade converte-se em vício insanável quando o Contribuinte comprova restar caracterizada a hipótese versada no citado art. 171 do RIR/80 (postergação tributária), conforme reconhecido pelo acórdão recorrido e a (antiga) jurisprudência desta Corte sobre o tema.

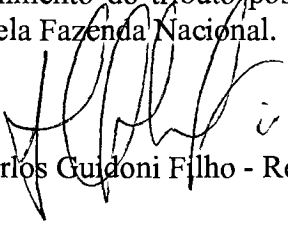
Contudo, em sessão de 08.12.2009, o Pleno desta Corte e as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais editaram enunciado de súmula que estabelece ser efeito do reconhecimento da postergação tributária tão-somente a exclusão da exigência da parcela paga posteriormente pelo contribuinte. *Verbis*:

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. (cf. Portaria MF n. 106, de 21.12.2009 - DOU 22.12.2009)



Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori, mantendo-se os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado (multa de mora e juros). Quanto aos juros, particularmente, é de se notar que eles devem ser cobrados apenas entre a data do vencimento da obrigação originária (relativa ao fato gerador lançado) até a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para restabelecer a exigência de dos juros lançados no item relativo à 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.



Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator