



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.002171/2006-49
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.706 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente TIGRE S.A. PARTICIPACOES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

DESPESAS EXTEMPORÂNEAS. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE EM CASO DE NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO AO FISCO

As despesas registradas de forma extemporânea podem ser deduzidas se o Fisco não lograr comprovar que, em função do registro tardio, houve prejuízo ao erário, seja por postergação no pagamento do imposto, seja por redução indevida do lucro real, conforme art. 273, I e II do RIR/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Quanto ao conhecimento, participou do julgamento a conselheira Livia De Carli Germano e não participou a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic . No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por negar provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 5.203 a 5.211) interposto pela contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 1401-002.344, de 10/04/2018 (fls. 5.087 a 5.131), cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

DESPESAS EXTEMPORÂNEAS

Só podem ser reconhecidas despesas registradas de forma extemporânea se o contribuinte comprovar que seu erro não causou prejuízo ao Fisco.

GLOSA DE EXPURGO INFLACIONÁRIO

Não é condição para a apropriação das despesas de baixa do ativo que a correção monetária destas reconhecida judicialmente tenha sido oferecida à tributação em anos anteriores.

DESPESAS INEXISTENTES

Uma vez comprovado pela autoridade fiscal que não ocorreram quaisquer das operações (aquisição, transporte, industrialização e exportação) com soja, todas as despesas a elas pertinentes devem ser glosadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e dar provimento ao recurso de ofício restabelecendo a atuação quanto à parte exonerada pela decisão de piso. Com relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar parcial provimento para afastar a atuação: i) da glosa de despesas indedutíveis, relativas à oferta pública de ações OPA; e ii) das glosas relativas ao expurgo IPC/BTNF.

Irresignado com o teor da decisão, a contribuinte manejou embargos declaratórios que foram rejeitados pelo presidente do colegiado, conforme despacho de fls. 5.191 a 5.194.

Trata-se de contencioso decorrente de ação fiscal segundo a qual a autoridade responsável considerou que o ora recorrente teria promovido deduções e exclusões indevidas para a apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2003 e 2004, razão que motivou as glosas efetuadas e a atuação fiscal consequente.

Remanesce para o atual momento processual o resultado das glosas decorrentes do que considerou o Fisco como exclusão indevida, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de juros dos tributos e contribuições parcelados no PAES.

Segundo a autoridade atuante, a contribuinte aderiu ao PAES em 2003 e registrou em conta de Patrimônio Líquido o valor total dos juros decorrentes do atraso nos

pagamentos. Esse valor total foi excluído do lucro líquido no ano de 2004, o que afetou a apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

Para o Fisco, esse valor não poderia ter sido excluído em 2004, mas sim deveria ter sido contabilizado e deduzido em cada um dos respectivos exercícios de competência.

O sujeito passivo apresentou impugnação alegando sobre a matéria, em síntese, que não havia escriturado tempestivamente os débitos objeto do parcelamento porque havia contestação jurídica sobre a necessidade dos pagamentos. Que quando aderiu ao parcelamento, formalizou a necessária confissão de dívida, ocasião em que levou os débitos a registro.

Afirma ainda que os valores foram apropriados em 2003 e excluídos em 2004 porque no ano da apropriação a empresa possuía prejuízos fiscais de períodos anteriores que foram integralmente aproveitados, dentro do limite prescrito pela legislação.

Conclui afirmando que cabia ao Fisco comprovar de que modo sua conduta provocou lesão concreta à Fazenda Nacional, o que não foi realizado no caso concreto.

A DRJ competente para julgar a impugnação deu provimento ao recurso nesta matéria, destacando-se as seguintes passagens do julgado:

POSTERGAÇÃO NO REGISTRO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

A postergação no registro de despesas para o período de apuração seguinte aumenta o lucro tributável do período de correspondência, com o consequente aumento do tributo devido, de sorte que em nada obsta a dedutibilidade dos gastos no período subsequente.

[...]

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO — JUROS PAES 2003

Quanto a esta parte da autuação, descabe o lançamento, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já era admissível em período anterior (juros de parcelamento especial).

É que "o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte `B" do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) não basta para a não-aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação" (1 2 Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/Acórdão n 2 107-06.728, de 21/08/2002, publicado no DOU de 25/11/2002).

[...]

Em suma, interessa salientar que a inexistência na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto de renda, quando dela resulte redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido, **o que não se comprovou no presente caso, de postergação no registro de despesa.**

Por força do disposto no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017, o presidente da Turma Julgadora recorreu de ofício contra a decisão proferida.

O recurso de ofício foi provido, por unanimidade, conforme ementa e dispositivo acima transcritos.

Diante do provimento do recurso e da rejeição dos embargos de declaração, a contribuinte apresentou recurso especial em que suscita divergência interpretativa quanto “*ônus da prova quanto ao eventual prejuízo advindo da inobservância do regime de competência – postergação no registro de despesas*”. Requer, ao final, seu provimento para reformar a decisão que deu provimento ao recurso de ofício.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 5.295 a 5.299 admitiu o apelo para dar seguimento à matéria suscitada. Destacam-se os seguintes termos da decisão:

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido restabeleceu a glosa de exclusão extemporânea de despesas que haviam sido incorridas anteriormente “*sem que tenha sido revelado, pela autoridade autuante, que esta exclusão resultou em redução de imposto ou postergação do seu pagamento para exercício posterior*”, sendo justamente este o entendimento que se apresenta divergente daquele exposto nos acórdãos paradigmas n.º 1803-002.468 e n.º 107-08.401, dos quais a recorrente transcreve as respectivas ementas, bem como excertos dos votos condutores, a fim de demonstrar a divergência alegada.

O recurso foi ainda instruído com a cópia integral dos paradigmas mencionados pela recorrente, sendo os mesmos oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados com relação ao ponto.

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Os excertos do voto condutor do acórdão recorrido acima reproduzidos, e igualmente transcritos pela recorrente no especial, externam o entendimento de que, em caso de registro de despesas de juros em período diverso do de competência, é ônus do contribuinte demonstrar que não houve prejuízo ao fisco, não sendo possível concluir, como o fizera a DRJ, que por “*se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já era admissível em período anterior (juros de parcelamento especial)*”, não caberia o lançamento, ante a suposta *inexistência de prejuízo ao fisco*.

De fato, a decisão de piso assim se manifestara sobre o ponto às fls. 4744/4747, de acordo com os seguintes excertos, em parte transcritos também pela recorrente no especial:

“Quanto a esta parte da autuação, descabe o lançamento, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já era admissível em período anterior (juros de parcelamento especial).

[...]

Em suma, interessa salientar que a inexistência na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto de renda, quando dela resulte redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido, **o que não se comprovou no presente caso, de postergação no registro de despesa.**”

O acórdão recorrido, por sua vez, rechaçou esta argumentação, afirmando que “não basta [...] afirmar [que] a escrituração extemporânea de despesas, ao se referir a exercícios passados, não causa prejuízos ao fisco”. A ementa do acórdão recorrido, ao norte transcrita, igualmente reforça ser do contribuinte o ônus de “comprovar que seu erro não causou prejuízo ao Fisco”.

No que diz respeito aos paradigmas, o entendimento divergente do alcançado pelo acórdão recorrido pode ser comprovado pelo confronto com as suas ementas, conforme a seguir:

Acórdão n.º 1803-002.468:

“EXCLUSÃO EXTEMPORÂNEA DO LUCRO LÍQUIDO. GLOSA EFETUADA. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, já era admissível em período anterior, não procede a glosa efetuada, salvo se comprovado que a exclusão extemporaneamente procedida tenha produzido efeito diverso daquele que seria obtido se o ajuste tivesse sido realizado na data prevista.”

Acórdão n.º 107-08.401:

“RECURSO "EX OFFICIO" - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - POSTERGAÇÃO DO REGISTRO DE DESPESAS — A postergação do registro de despesas para o período-base seguinte aumenta o lucro tributável do exercício social de correspondência com o conseqüente aumento do tributo devido, de sorte que em nada obsta a dedutibilidade dos gastos no período subsequente.”

Além disto, os seguintes excertos dos votos condutores dos referidos paradigmas, igualmente transcritos pela recorrente no especial, confirmam o dissídio jurisprudencial alegado:

Acórdão n.º 1803-002.468:

“7. **Não procede** a glosa efetuada, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, já era admissível em período anterior, como, aliás, reconhecido pela própria repartição de origem.

8. É que “o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte ‘B’ do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) não basta para a não-aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação” (1.º Conselho de Contribuintes/7.ª Câmara/Acórdão n.º 107-06.728, de 21/08/2002, publicado no DOU de 25/11/2002).

[...]

11. Não se comprovou, por outro lado, que a exclusão extemporaneamente procedida tenha produzido efeito diverso daquele que seria obtido se o ajuste tivesse sido realizado na data prevista, na forma do art. 34 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996.”

Acórdão n.º 107-08.401:

“A turma de julgamento cancelou a exigência por entender que o registro de despesas em período posterior àquele a que competia não representa qualquer prejuízo para o Fisco.

Com efeito, as despesas incorridas em período-base anterior e registradas posteriormente ao período de competência, não causam nenhum prejuízo em termos de arrecadação de tributos. Nem mesmo ocorre a figura da postergação no recolhimento do imposto, prevista pelo Decreto-lei n.º 1.598/77, e disposta no artigo 171 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, *verbis*:

[...]

Porém, não é este o caso dos autos pois a apropriação dos gastos, apesar de ter ocorrido com inobservância do período-base de competência, no caso, favoreceu ao Fisco, já que os valores poderiam ter sido deduzidos em um período-base, só o foram no período subsequente, resultando assim que o lucro do exercício em que efetivamente ocorreram as despesas ficou majorado em quantia equivalente à das despesas que não foram apropriadas oportunamente. Na verdade houve uma antecipação no recolhimento do imposto, isto é, uma postergação às avessas.

Faltou à fiscalização um aprofundamento nos trabalhos investigatórios no sentido de dar maior firmeza ao lançamento do tributo, pois, apenas considerar não dedutíveis as despesas que deveriam ser deduzidas em período-base anterior, não é motivo suficiente para imputar o lançamento de ofício questionado.”

Assim, enquanto o acórdão recorrido atribuiu ao contribuinte fazer a prova da ausência de prejuízo ao fisco em caso de postergação de despesas, os acórdãos paradigmáticos, em situação semelhante, afirmaram que caberia à autoridade autuante a demonstração do eventual efeito diverso (*adverso ao fisco*) daquele que seria obtido se o ajuste tivesse sido realizado na data prevista.

Conclusão

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo TIGRE S.A. PARTICIPAÇÕES com relação à matéria “*ônus da prova quanto ao eventual prejuízo advindo da inobservância do regime de competência – postergação no registro de despesas*”.

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada a existência de divergência jurisprudencial, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pelo sujeito passivo TIGRE S.A. PARTICIPAÇÕES com relação à matéria “ônus da prova quanto ao eventual prejuízo advindo da inobservância do regime de competência – postergação no registro de despesas”.**

[...]

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria da Fazenda Nacional em 12/02/2021 para ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial, ocorrendo a ciência ficta do órgão fazendário em 14/03/2021.

O processo foi devolvido ao CARF em 26/02/2021 com as devidas contrarrazões (fls. 5.301 a 5.305) tempestivamente apresentadas. No documento, a Procuradoria nada questiona quanto ao conhecimento do recurso especial e, no mérito, reproduz os fundamentos do acórdão recorrido. Ao final, pugna pelo não provimento do apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN não oferece resistência ao conhecimento do recurso especial.

De fato, cotejando-se o recorrido com os paradigmas indicados, forçoso constatar que tratam todos de exclusões do lucro líquido realizadas após o encerramento do exercício em que se realizaram os gastos que as motivaram.

O recorrido, conforme demonstrado, considerou improcedentes as exclusões por supostamente desatenderem o princípio da competência, ao passo que os dois paradigmas indicados deram provimento às insurgências dos Contribuintes por considerarem que apenas a desatenção ao referido princípio não é motivo suficiente para manter a autuação fiscal.

Não há, portanto, reparo a ser feito em relação à conclusão alcançada pelo despacho de admissibilidade do recurso especial.

Pelo exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial da contribuinte.

Mérito

A matéria devolvida a este Colegiado está precisamente identificada e delimitada no sentido de quem é “ônus da prova quanto ao eventual prejuízo advindo da inobservância do regime de competência – postergação no registro de despesas” .

Trata-se, no caso concreto, de glosa de exclusões realizadas quando da apuração do lucro real no ano-calendário de 2004. Os valores excluídos decorreram dos juros incidentes sobre débitos parcelados, em 2003, no âmbito do PAES. Os débitos, que haviam sido constituídos de ofício, referem-se a períodos anteriores a 2003.

O recorrido, reformando decisão proferida em primeira instância de julgamento, decidiu que caberia à contribuinte comprovar a que exercício se referem os débitos a fim de se evitar que se pudesse, ilegitimamente, superar restrições legais quanto ao aproveitamento de eventual direito creditório. Eis os fundamentos do voto condutor do julgado:

[...]

Discordo. Se as despesas são extemporâneas, caberia ao contribuinte comprovar a qual exercício se referem, pois, a depender da sua origem, seu registro em exercício posterior pode representar restituição indevida de tributo pago no passado.

Por meio desse expediente, o contribuinte pode ter se apropriado de prejuízos de empresas sucedidas e, assim, burlar a vedação legal dessa sucessão. Pode burlar a trava de aproveitamento de prejuízos da própria empresa. E pode ainda burlar os prazos decadenciais de repetição do indébito tributário.

Desse modo, não basta o contribuinte afirmar a escrituração extemporânea de despesas, ao se referir a exercícios passados, não causa prejuízos ao fisco, pois essa afirmação, ao contrário da assertiva da DRJ que serviu de fundamento da sua decisão, é falsa.

Note-se que a autoridade fiscal havia fundamentado sua glosa com base na impossibilidade de se excluir do lucro líquido valores relativos a períodos distintos daquele em que ocorre a apuração, conforme atesta o termo de verificação fiscal:

Não cabe a exclusão do lucro líquido do ano-calendário de 2004, de valores referentes a outros anos-calendário, cujo diferimento a legislação não permite e nem tampouco a exclusão de valores não computados nos resultados do próprio período.

Isto posto e tendo em vista que o contribuinte excluiu indevidamente o valor de R\$ 18.537.363,16 reduzindo com isso o lucro líquido do período, o valor será glosado e adicionado para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL.

A DRJ, instada a se manifestar sobre a autuação fiscal, considerou improcedente a glosa realizada sobre as referidas exclusões, conforme seguinte passagem do voto condutor do julgado:

POSTERGAÇÃO NO REGISTRO DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

A postergação no registro de despesas para o período de apuração seguinte aumenta o lucro tributável do período de correspondência, com o conseqüente aumento do tributo devido, de sorte que em nada obsta a dedutibilidade dos gastos no período subseqüente.

[...]

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO — JUROS PAES 2003

Quanto a esta parte da autuação, descabe o lançamento, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já era admissível em período anterior (juros de parcelamento especial).

É que "o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte `B" do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) não basta para a não-aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação" (1 2 Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/Acórdão n 2 107-06.728, de 21/08/2002, publicado no DOU de 25/11/2002).

[...]

Em suma, interessa salientar que a inexistência na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto de renda, quando dela resulte redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido, **o que não se comprovou no presente caso, de postergação no registro de despesa.**

A recorrente, ao ser cientificada do acórdão de recurso de ofício e voluntário, manejou embargos de declaração visando esclarecer o que considerou contradição entre os

fundamentos apresentados nos acórdãos de primeira e de segunda instância. O recurso foi rejeitado, conforme seguintes excertos:

Sustenta a recorrente que a autoridade lançadora não teria registrado a obrigatoriedade de o sujeito passivo comprovar a que exercício a despesa sob exame seria referente.

Ao contrário, além de registrar o equívoco da exclusão efetuada pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal deixou claro que a empresa estaria em condições de atestar a que período a despesa pertenceria e assim fazer o registro ou as correções necessárias (destaques acrescidos):

[...]

Os tributos não pagos no seu vencimento são acrescidos de juros, de multa e da correção monetária, conforme definidos em lei, E portanto, o seu montante incorrido até a data de encerramento de cada um dos períodos-base, é perfeitamente mensurável pelo contribuinte.

Desta forma, ainda que o contribuinte não tenha contabilizado anteriormente o Auto de Infração, antes mesmo do pedido de parcelamento no PAES a empresa já poderia mensurar quais os valores competiam a cada um dos períodos anteriores e quais os valores incorridos no ano-calendário de 2003.

[...]

Vê-se, portanto, que, diferentemente alegado, a decisão recorrida guarda coerência com o procedimento fiscal. Não vislumbrei o vício suscitado.

Diante de exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, **REJEITO** os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo.

Na atual fase do processo, a recorrente reafirma que cabe à autoridade fiscal, quando constatado o registro extemporâneo de despesa, demonstrar que houve postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro do exercício.

Invoca em seu favor o dispositivo previsto no art. 247, § 2º do RIR/1999, bem como as conclusões do Parecer Normativo Cosit n.º 2/1996 e CST n.º 57/1979. As principais razões do recurso especial estão assim sintetizadas:

Os trechos sublinhados, Conselheiros, não deixam margem para dúvida no sentido de que, diante do registro extemporâneo de despesa do lucro líquido, a demonstração, pela autoridade autuante, da postergação do pagamento do imposto ou a sua redução é condição indispensável à realização do lançamento.

Aliás, este preceito normativo é expresso no sentido de que esta inobservância do regime de competência **“somente constitui fundamento para lançamento de imposto”** se presente as referidas condições.

E se se trata de uma condicionante ao fundamento do próprio lançamento, é evidente que é a autoridade fiscal que deve demonstrar o seu preenchimento no momento da lavratura da autuação, sendo flagrantemente descabida a interpretação do acórdão recorrido no sentido de que compete ao contribuinte fazer prova negativa da ausência de postergação do pagamento do imposto ou de sua redução.

Aliás, tampouco o art. 247, §2º, do RIR/99, bem como o Parecer COSIT 02/96, afastam esta interpretação, pois este preceito normativo disciplina a adição e exclusão de valores do lucro líquido. E o art. 273 do RIR disciplina justamente a consequência jurídica da

inobservância do regime de competência na escrituração de receita ou despesa, fixando expressamente a condição que deve ser respeitada para a realização do lançamento nesta hipótese (esta é inclusive a interpretação conferida pelo Item 6 do Parecer Normativo CST 57/79).

Logo, sendo esta a hipótese dos autos, este recurso especial deve ser provido para, acolhendo a interpretação sufragada pelos acórdãos paradigmas, reformar o acórdão recorrido na parte que proveu o recurso de ofício, julgando improcedente a autuação quanto à glosa da exclusão do lucro líquido dos juros incidentes sobre tributos exigidos através de autos de infração incluídos no PAES.

Assiste razão à recorrente.

De acordo com os autos, trata-se de exclusão de despesas decorrentes de juros em função do não recolhimento tempestivo de impostos e contribuições que foram, posteriormente, incluídas em parcelamento especial.

A autoridade fiscal não discute a natureza dos juros incidentes sobre os tributos incluídos nos parcelamento especial e fundamentou a glosa das referidas despesas unicamente no fato de terem sido excluídas em exercício diverso daquele a que se referiam, ou seja, porque as exclusões

A questão colocada é se a falta de atenção ao princípio da competência é razão suficiente para justificar a glosa perpetrada e de quem é o ônus da prova de demonstrar que houve ou não prejuízo ao Fisco.

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, vigente a época dos fatos, previa, expressa e literalmente, que no caso de registros efetuados a destempo, somente se justifica o lançamento de ofício se restar demonstrada a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro, *verbis*:

Inobservância do Regime de Competência

Art.273.A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

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

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

§1ºO lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no§2º do art. 247(Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2ºO disposto no parágrafo anterior e no§2º do art. 247não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, eDecreto-Lei n.º 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Perceba-se que o texto normativo guarda total convergência com a conclusão expressa no Parecer Normativo CST n.º 57/1979, conforme demonstra seu texto (com destaques acrescidos):

Parecer Normativo CST n.º 57 de 16/10/1979

DOU 18.10.1979

Após a vigência do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a inobservância do Regime de Competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto sobre a renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzindo em redução ou postergação de pagamento do imposto.

Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

MNTPJ 2.12.00.00 - Escrituração

1. Dúvidas têm sido suscitadas, após a promulgação do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, relativamente à existência de efeitos fiscais em face de lançamentos contábeis efetivados em período-base diverso daquele a que competem os respectivos fatos.

2. A questão se prende, fundamentalmente, na interpretação do art. 6º daquele diploma legal e, especialmente, dos parágrafos finais.

3. O referido art. 6º, além de conceituar a base de cálculo do imposto, prescreve os procedimentos legais que conduzem à correta obtenção do Lucro Real, a partir do lucro líquido do exercício, contabilmente determinado.

4. A leitura dos parágrafos em que ele se estende revela que o legislador se postou em duas perspectivas:

4.1. Através da primeira, que vai do § 1º ao 3º, a determinação da base de cálculo do imposto se faz a partir de um lucro líquido do exercício apurado com estrita observância da lei comercial. Essa perspectiva tem por premissa a correção do lucro expresso pela contabilidade. Vale dizer, uma vez determinado o lucro líquido do exercício com integral observância da lei comercial e sobre ele procedidos os ajustes a que se referem os §§ 2º (adições) e 3º (exclusões e compensação), resulta, de modo certo e definitivo, o verdadeiro Lucro Real. Os §§ 4º a 7º não terão, então, aplicação alguma.

4.2. Pela segunda perspectiva, revelada a partir do § 4º, o legislador pressupõe um lucro líquido apurado através de escrituração que não tenha observado devidamente o Regime de Competência e face aos erros daí decorrentes, estabelece os procedimentos relativos à constituição do crédito tributário, partindo de ajustes tendentes à correção das bases de cálculo dos impostos nos dois exercícios afetados, o competente e o em que se efetivou o registro.

5. Interessa-nos aqui, para a solução das dúvidas, essa segunda perspectiva, que tem por fulcro o § 4º, in verbis:

"§ 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."

5.1. A análise de seus termos revela a existência de:

a) um pré-requisito: a inexactidão contábil, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;

- b) uma finalidade: observância do Regime de Competência nos dois exercícios envolvidos;
- c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no Lucro Real do exercício em que se efetivou o registro inexacto implica, obrigatoriamente, correção do Lucro Real do exercício competente; e
- d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos a administração do tributo.

5.2. Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do Regime de Competência (pré-requisito), a correção do Lucro Real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do Lucro Real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo visa, em última análise, impedir que o Regime de Competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 5º) ou para o contribuinte (§ 6º). Operada a retificação do Lucro Real (e, pois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base, quanto do imposto.

5.3. O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária. Com efeito, a correção do Lucro Real, objeto do parágrafo, não constitui um fim em si. Ela se impõe por seus efeitos tributários, o imposto e acréscimos, de que se ocupam os parágrafos e subseqüentes. Ora, a retificação de bases de cálculo e as conseqüentes correções de créditos tributários são atos que, integrados, configuram lançamento, atividade privativa da administração tributária (art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN). Em suma, o § 4º está a dizer que se a administração mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexactidão, quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.

6. Nem toda exatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o § 5º. O lançamento só se justifica quando da inexactidão decorra prejuízo para o erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do Lucro Real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexactidão com efeitos tributários (§ 5º), tem amplitude menor que a da inexactidão contábil, na qual evidentemente se insere:

6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que 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 autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexactidões contábeis, sem efeitos tributários.

6.2. Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles criar, lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o Regime de Competência. Nesta hipótese, o registro inexacto demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o Regime de Competência, mas que, com vistas à obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do Regime de Competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

6.3. Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou

dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a administração, procedendo na forma do § 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do Lucro Real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexacto e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo § 6º.

7. O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexactidão quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, mediante auto de infração ou notificação de lançamento:

7.1. Há fluência dos juros de mora durante todo o período de postergação do tributo, isto é, desde a data de vencimento da primeira, ou única, cota de imposto relativa ao exercício a que ele corresponde até o dia de seu efetivo pagamento (§ 7º).

7.2. É facultado ao contribuinte denunciar-se, espontaneamente, da inexactidão por dois modos:

a) através de requerimento, devidamente instruído com a comprovação do prévio recolhimento do imposto, se houver, e dos acréscimos devidos, dirigido ao delegado da Receita Federal que o jurisdiciona; ou

b) por meio da declaração de rendimentos, hipótese em que o imposto postergado, se ainda não pago, e os acréscimos correspondentes deverão ser recolhidos, em DARF distinto, por ocasião do vencimento da primeira, ou única, cota do imposto relativo ao exercício da declaração.

8. Em suma, interessa salientar que a inexactidão na Contabilidade, em decorrência da inobservância do Regime de Competência, só tem relevância para fins de imposto sobre a renda, quando dela resulte redução do imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido.

No caso dos autos, conforme consignou a decisão de primeira instância, não houve comprovação de que ocorrera, com os registros extemporâneos, postergação do pagamento do imposto para período posterior, tampouco redução indevida do lucro em qualquer período.

A mera constatação, portanto, de inobservância do regime de competência não é fundamento suficiente para a autuação fiscal.

Entretanto, o recorrido considerou que caberia à contribuinte comprovar os exercícios a que se referiam os juros deduzidos a fim de que se garantisse que não se estaria restituindo indevidamente tributo pago no passado ou que o ora recorrente não estivesse deixando de atender a algumas das limitações ao direito de utilizar saldos negativos próprios ou de empresas incorporadas, ou até decaídos.

O argumento, com a devida vênia, não merece prosperar.

Quando o art. 273 do RIR/1999 acima transcrito informa que é condição para o lançamento fiscal a comprovação da postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro do período, tratando-se de procedimento de ofício, tal incumbência cabe ao Fisco e não ao sujeito passivo.

Além disso, o que se verifica nos autos é que consta uma planilha (fl. 550) indicando os processos em que constam os débitos parcelados, todos resultantes de autuações fiscais. Esta informação por si já permitiria que a autoridade fiscal procedesse às devidas investigações e mesmo solicitar maiores esclarecimentos à fiscalizada para eventualmente comprovar a ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 273 do RIR/1999.

Com base nos números de processos exhaustivamente informados, no curso do procedimento de auditoria, poderia ainda ter se aferido se os valores levados a exclusão desatendiam a algum outro dispositivo da legislação tributária, tais como os art. 344, §§ 2º e 6º e o art. 514 do RIR/1999

Como não o fez, não há razão para manutenção da glosa apenas por inobservância do regime de competência por parte da autuada, vez que não ficou demonstrado qualquer prejuízo ao Fisco.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A Contribuinte questiona o Acórdão n.º 1401-002.344 no ponto em que dado provimento ao recurso de ofício, nos seguintes termos do voto condutor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – JUROS PAES 2003

O julgador entendeu que o registro de despesas de juros em período diverso do de competência só poderia ensejar a glosa quando houvesse prejuízo para o Fisco, o que não estaria comprovado no presente caso.

Na peça impugnatória, o contribuinte havia aduzido o que se segue sobre esse tema:

Pois bem, até o momento em que se aderiu ao PAES a Impugnante não havia escriturado a necessidade de pagamento de juros sobre esses valores. E isso porque havia contestação jurídica sobre a necessidade de pagamento dessas importâncias. Assim, não se escriturou essas despesas no correspondente período base (do nascimento da obrigação), justamente ao fundamento de que sobre elas pendia discussão jurídica.

(...)

(...) não poderia a fiscalização autuar a Impugnante pela indevida apropriação dessas despesas sem a correspondente alteração dos resultados operacionais dos exercícios passados.

Discordo. Se as despesas são extemporâneas, caberia ao contribuinte comprovar a qual exercício se referem, pois, a depender da sua origem, seu registro em exercício posterior pode representar restituição indevida de tributo pago no passado.

Por meio desse expediente, o contribuinte pode ter se apropriado de prejuízos de empresas sucedidas e, assim, burlar a vedação legal dessa sucessão. Pode burlar a trava de aproveitamento de prejuízos da própria empresa. E pode ainda burlar os prazos decadenciais de repetição do indébito tributário.

Desse modo, não basta o contribuinte afirmar a escrituração extemporânea de despesas, ao se referir a exercícios passados, não causa prejuízos ao fisco, pois essa afirmação, ao contrário da assertiva da DRJ que serviu de fundamento da sua decisão, é falsa.

Desse modo, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

O exame de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial com base nos dois paradigmas indicados – n.º 1803-002.468 e 107-08.401 – porque:

Assim, enquanto o acórdão recorrido atribuiu ao contribuinte fazer a prova da ausência de prejuízo ao fisco em caso de postergação de despesas, os acórdãos paradigmáticos, em situação semelhante, afirmaram que caberia à autoridade atuante a demonstração do eventual efeito diverso (*adverso ao fisco*) daquele que seria obtido se o ajuste tivesse sido realizado na data prevista.

A decisão de 1ª instância proferida nestes autos, assim como o voto condutor do paradigma n.º 1803-002.468, foram fundamentados pelo ex-Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes e apresentam estrutura argumentativa muito semelhante. Estes os termos da decisão reformada no acórdão recorrido:

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO — JUROS PAES 2003

Quanto a esta parte da autuação, descabe o lançamento, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, já era admissível em período anterior (juros de parcelamento especial).

É que "o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte `B" do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) não basta para a não-aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação" (1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/Acórdão n.º 107-06.728, de 21/08/2002, publicado no DOU de 25/11/2002).

A esse respeito, reproduz-se ementa de acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de n.º 101-94.363, de 11 de setembro de 2003, unânime:

IRPJ. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. PARCELAMENTO. CONSOLIDAÇÃO DE DÉBITOS.

Com o deferimento do pedido de parcelamento, cabe a apropriação, como despesas operacionais ou como exclusão do lucro líquido para a determinação do lucro real, do valor consolidado correspondente aos tributos e contribuições parcelados. Se não foi contabilizado quando da consolidação de débitos como despesas operacionais, a exclusão do lucro real, nos períodos subsequentes, constitui apenas uma postergação de despesas, que favorece a Fazenda Nacional.

Do referido acórdão, colhem -se os seguintes excertos:

Efetivamente, quando deferido o pedido de parcelamento, o débito é consolidado de forma a incluir os valores dos tributos e contribuições e os acréscimos legais, tais como correção monetária, multa e juros de mora, até a data da consolidação e o saldo consolidado substitui as diversas parcelas.

No momento da consolidação, a administração fiscal realiza uma transação com o sujeito passivo que se compromete efetuar o pagamento das parcelas mensais e o sujeito passivo pode e deve efetuar a provisão para pagamento dos tributos e contribuições devidos.

Em se tratando de uma transação, o sujeito passivo pode apropriar o valor consolidado como custos ou despesas operacionais, principalmente porque os acessórios que integram o débito consolidado são, quase sempre, maiores que o principal.

De qualquer forma, se o sujeito passivo poderia apropriar, como custos ou despesas operacionais, por ocasião da consolidação do débito confessado, a exclusão do lucro líquido ou ajuste da base de cálculo, em períodos posteriores, é prejudicial ao sujeito passivo, já que se trata de hipótese de postergação de custos ou despesas.

O procedimento impugnado só poderia constituir infração se, no período da apropriação como custos ou despesas operacionais, a alíquota aplicável for superior ao do período em que poderia ter sido apropriado como custos ou despesas operacionais e, neste caso, o lançamento só poderia ter sido efetuado com observância do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96.

Outro acórdão, também da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, datado de 15 de junho de 2005, é o de n.º 101-95.022, assim ementado:

ELEMENTO COMBUSTÍVEL — CONSUMO — INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPEIENCIA -- AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES — INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O FISCO – A Resolução ANEEL n.º 444/2001 alterou o procedimento de contabilização do elemento combustível, do ativo permanente para a conta de estoques no ativo circulante ou longo prazo. Tal alteração confirma a essência do consumo de tal elemento, qual seja, a de gasto operacional da natureza de matéria-prima ou insumos na geração de energia. O reconhecimento de tal custo a destempo, com inobservância do regime de competência, só permite exigência de ofício se dele houver prejuízo ao fisco, conforme o § 5º, do artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77.

Referido acórdão está assim fundamentado:

O registro a destempo de custo enquadra-se nas disposições referentes à inobservância do regime de competência, que, conforme o já antigo Parecer Normativo CST n.º 57/79, ao interpretar o disposto no § 5º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, só pode gerar lançamento se houver prejuízo ao Fisco:

Após a vigência do Decreto-Lei 1.598, de 26 de setembro de 1977, a inobservância do regime de competência na escrituração de receita, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto sobre a renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzindo em redução ou postergação de pagamento de imposto.

A disposição legal supracitada veia atualmente reproduzida no artigo 273 do RIR/99.

No caso em tela, não apontou a Fiscalização qualquer prejuízo que tenha sido causado ao Fisco pela postergação do custo de produção da energia, fato que poderia ocorrer, caso a contabilização do mesmo por competência viesse a gerar um prejuízo fiscal sujeito a limitações em sua compensação, *verbi gratia*.

Adicionalmente, a contabilização de tais valores como ajustes de exercício anteriores me parece plenamente adequada, pois são elementos formadores de resultados passados. O que nos interessa é a correta base de cálculo do tributo, na qual o contribuinte apenas postergou custo, o que veio, inclusive, a beneficiar o próprio Fisco.

Em julgamento de recurso de ofício interposto por esta Turma de Julgamento, no processo de n.º 10980.000072/2005-37, assentou a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão de n.º 107-08.401, de 9 de dezembro de 2005, em lhe negar provimento, à unanimidade, assim o ementando e fundamentando:

RECURSO "EX OFFICIO" - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA - POSTERGAÇÃO DO REGISTRO DE DESPESAS — A postergação do registro de despesas para o período-base seguinte aumenta o lucro tributável do exercício social de correspondência com o conseqüente aumento do tributo devido, de sorte que em nada obsta a dedutibilidade dos gastos no período subsequente.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

[...]

A turma de julgamento cancelou a exigência por entender que o registro de despesas em período posterior àquele a que competia não representa qualquer prejuízo para o Fisco.

Com efeito, as despesas incorridas em período-base anterior e registradas posteriormente ao período de competência, não causam nenhum prejuízo em termos de arrecadação de tributos. Nem mesmo ocorre afigura da postergação no recolhimento do

imposto, prevista pelo Decreto-lei n.º 1.598/77, e disposta no artigo 171 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, verbis:

[...]

Está muito clara a norma legal que prevê afigura da postergação caso o contribuinte procrastinar o pagamento do imposto de um exercício para o seguinte, mormente no caso de antecipação no registro de despesas ou no retardamento do reconhecimento de receitas.

Porém, não é este o caso dos autos, pois a apropriação dos gastos, apesar de ter ocorrido com inobservância do período-base de competência, no caso favoreceu ao Fisco, já que os valores [que] poderiam ter sido deduzidos em um período-base, só o foram no período subsequente, resultando assim que o lucro do exercício em que efetivamente ocorreram as despesas ficou majorado em quantia equivalente à das despesas que não foram apropriadas oportunamente.

Na verdade houve uma antecipação no recolhimento do imposto, isto é, uma postergação às avessas.

Faltou à fiscalização um aprofundamento nos trabalhos investigatórios no sentido de dar maior firmeza ao lançamento do tributo, pois, apenas considerar não dedutíveis as despesas que deveriam ser deduzidas em período-base anterior, não é motivo suficiente para imputar o lançamento de ofício questionado.

Isto posto, conclui-se que a decisão recorrida não merece reparos, devendo ser mantida em seus termos.

Em suma, interessa salientar que a inexactidão na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto de renda, quando dela resulte redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido, **o que não se comprovou no presente caso, de postergação no registro de despesa.**

Sou pela **improcedência** dessa parte da autuação. (*destaques do original*)

A premissa da decisão de 1ª instância, portanto, era de que a exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo do lucro real e da CSLL, **já era admissível em período anterior** (juros de parcelamento especial) somente poderia ensejar lançamento se a autoridade fiscal demonstrasse que dela resultou redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido. A exclusão, como relatado na decisão, dizia respeito a valores referentes aos tributos e contribuições, juros de mora e multas de mora referentes aos Autos de Infração inclusos no PAES, e anteriormente não contabilizados, inicialmente lançados diretamente contra uma conta de patrimônio líquido, sem que nenhum desses valores interferisse na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 2003, até porque os valores referiam-se a períodos anteriores, mas excluídos parcialmente do lucro real em 2004 sob a rubrica “Compensação Juros PAES 2003 (Limitado a 30% do lucro líquido)”.

O paradigma n.º 1803-002.468 analisou glosa de exclusões indevidas na base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2006, em face do *recolhimento de todas as contribuições em atraso, em função do auto de infração emitido pelo INSS, baixando contabilmente as contas de provisões existentes*. A argumentação contra o procedimento fiscal foi deduzida em termos semelhantes à da decisão de 1ª instância proferida nestes autos, com os ajustes de transposição para apuração da CSLL:

7. Não procede a glosa efetuada, em vista de se tratar de exclusão do lucro líquido, em período posterior, de valor cuja dedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, já era admissível em período anterior, como, aliás, reconhecido pela própria repartição de origem.¹

8. É que “o fato de a empresa não ter observado o regime de competência na apropriação de valores controlados na parte ‘B’ do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) não basta para a não-aceitação da exclusão, se não mostrados prejuízos reais para o fisco com a postergação” (1º Conselho de Contribuintes/7ª Câmara/Acórdão n.º 107-06.728, de 21/08/2002, publicado no DOU de 25/11/2002).

9. A esse respeito, reproduz-se ementa de acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de n.º 101-94.363, de 11 de setembro de 2003, unânime:

[...]

10. Do referido acórdão, colhem-se os seguintes excertos:

[...]

11. Não se comprovou, por outro lado, que a exclusão extemporaneamente procedida tenha produzido efeito diverso daquele que seria obtido se o ajuste tivesse sido realizado na data prevista, na forma do art. 34 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996.

A nota de rodapé consignada no primeiro parágrafo acima reproduzido também destaca a objeção fiscal no sentido de que o sujeito passivo *não poderia excluir da base de cálculo tributária valores que **deveriam ter transitado pelo resultado em anos-calendário anteriores***. Note-se, ainda, que, à semelhança do caso presente, o paradigma também tratava da exclusão de despesas com tributos que deixaram de ser contabilizados no passado em razão de sua discussão administrativa.

Assim, enquanto o paradigma n.º 1803-002.468 e a decisão de 1ª instância reformada atribuem à autoridade fiscal o dever de demonstrar se houve prejuízo ao Fisco na exclusão, do lucro tributável, de despesas que deveriam ter sido apropriadas em períodos anteriores, o Colegiado *a quo* pautou-se na premissa de que *caberia ao contribuinte comprovar a qual exercício se referem, pois, a depender da sua origem, seu registro em exercício posterior pode representar restituição indevida de tributo pago no passado* e, inclusive, poderia haver aproveitamento indevido de prejuízos e burla de prazos de repetição de indébito tributário, rejeitando a arguição hipotética de que *a escrituração extemporânea de despesas, ao se referir a exercícios passados, não causa prejuízos ao fisco*.

Observe-se, por oportuno, que embargos de declaração opostos contra o recorrido foram rejeitados por se confirmar na acusação fiscal o encargo imposto ao Contribuinte no acórdão recorrido:

¹ "Ficou evidente que, a partir de agosto de 2002, com a respectiva decisão judicial, não havia mais a garantia judicial da suspensão tributária. E também ficou evidente que as contribuições previdenciárias a partir desta data, além de serem devidas, deveriam ser lançadas contabilmente pelo regime de competência, conforme determinado pelo caput do artigo 344 do RIR." (despacho decisório fls. 503-ND)
[...].

"Novamente a empresa utilizou-se do LALUR para sanar vícios e erros da escrituração contábil, não observando dispositivo legal do regime de competência. Assim, não poderia excluir da base de cálculo tributária valores que deveriam ter transitado pelo resultado em anos-calendários anteriores, e não somente pela ocasião da realização da despesa com a utilização do regime de caixa." (despacho decisório fls. 504-ND)

Sustenta a recorrente que a autoridade lançadora não teria registrado a obrigatoriedade de o sujeito passivo comprovar a que exercício a despesa sob exame seria referente.

Ao contrário, além de registrar o equívoco da exclusão efetuada pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal deixou claro que a empresa estaria em condições de atestar a que período a despesa pertenceria e assim fazer o registro ou as correções necessárias (destaques acrescidos):

[...]

Os tributos não pagos no seu vencimento são acrescidos de juros, de multa e da correção monetária, conforme definidos em lei, E portanto, o seu montante incorrido até a data de encerramento de cada um dos períodos-base, é perfeitamente mensurável pelo contribuinte.

Desta forma, ainda que o contribuinte não tenha contabilizado anteriormente o Auto de Infração, antes mesmo do pedido de parcelamento no PAES a empresa já poderia mensurar quais os valores competiam a cada um dos períodos anteriores e quais os valores incorridos no ano-calendário de 2003.

[...]

Vê-se, portanto, que, diferentemente alegado, a decisão recorrida guarda coerência com o procedimento fiscal. Não vislumbrei o vício suscitado.

Diante de exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **REJEITO** os embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo.

O paradigma nº 107-08.401, por sua vez, negou provimento a recurso de ofício apresentado em outros autos pela mesma Turma Julgadora de 1ª instância que aqui cancelou a exigência. Em primeira análise, esta Conselheira o afastou para caracterização do dissídio jurisprudencial por entender que a seguinte passagem evidenciaria a existência de prova material da inexistência de prejuízo ao Fisco naqueles autos:

Porém, não é este o caso dos autos pois a apropriação dos gastos, apesar de ter ocorrido com inobservância do período-base de competência, no caso, favoreceu ao Fisco, já que os valores poderiam ter sido deduzidos em um período-base, só o foram no período subsequente, resultando assim que o lucro do exercício em que efetivamente ocorreram as despesas ficou majorado em quantia equivalente à das despesas que não foram apropriadas oportunamente. Na verdade houve uma antecipação no recolhimento do imposto, isto é, uma postergação às avessas.

Contudo, as demais referências do relatório e, em especial, a ponderação seguinte do ex-Conselheiro Natanael Martins, transcrita abaixo, indicam que a decisão foi tomada sob a premissa, apenas, de que a postergação de despesas, em regra, não resulta em postergação da incidência tributária:

Faltou à fiscalização um aprofundamento nos trabalhos investigatórios no sentido de dar maior firmeza ao lançamento do tributo, pois, apenas considerar não dedutíveis as despesas que deveriam ser deduzidas em período-base anterior, não é motivo suficiente para imputar o lançamento de ofício questionado.

Note-se que este segundo paradigma não trata de exclusão tardia, mas sim de *glosa de despesas que deveriam ter sido contabilizadas em anos-calendário anteriores*. Contudo, a questão foi decidida sob a ótica de que o registro posterior de redutor do lucro não causa

prejuízo em termos de arrecadação de tributos e sequer se trata da postergação no recolhimento do imposto, prevista no Decreto-lei n.º 1.598/77. Ou seja, importou ao outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes o fato de a hipótese caracterizar, em tese, antecipação no recolhimento do imposto, aqui compreendida como possível por registro tardio de exclusão ou despesa.

Sob esta ótica, conclui-se que também este paradigma se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial, que reside, basicamente, na motivação necessária para lançamento na hipótese de postergação de redução do lucro, quer por seu registro contábil tardio, quer por sua exclusão do lucro tributário em período posterior.

De toda a sorte, porque já encerrado o julgamento acerca do conhecimento do recurso especial, prevalecerá o voto desta Conselheira no sentido de acompanhar o I. Relator em suas conclusões e CONHECER do recurso especial da Contribuinte apenas em face do paradigma n.º 1803-002.468.

No mérito, importa inicialmente esclarecer a distinção vislumbrada por esta Conselheira na interpretação do art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.598/77 e do Parecer Normativo COSIT n.º 2/96 quando se está diante da cogitação de postergação de recolhimento que não decorre da inobservância do regime contábil de competência.

Evoluindo na interpretação inicialmente fixada no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.212, esta Conselheira exarou o seguinte voto vencedor no Acórdão n.º 9101-005.093²:

A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da Contribuinte não poderia ser conhecido em relação à primeira matéria, identificada no exame de admissibilidade como “vício material decorrente da lavratura de autos de infração sem observância do Parecer Normativo COSIT n.º 02/1996, isto é, se o auto de infração deve ser integralmente cancelado ou se pode a DRJ ou o CARF “corrigir” o lançamento e ajustar sua base”.

Isto porque o paradigma indicado (Acórdão n.º 1201-002.120) analisou a hipótese de postergação de receita, e concluiu haver erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação. Veja-se o exposto no voto condutor do referido julgado:

Conforme se depreende da leitura do TVF, a Fiscalização entendeu que a ora Recorrente diferiu de forma equivocada a receita decorrente da "venda de pontos" e por consequência a respectiva tributação.

Aduz a Fiscalização que o tratamento contábil e fiscal adotado pela Recorrente no sentido de postergar o reconhecimento da receita para o momento da utilização ou resgate dos Pontos Multiplus **configura afronta ao Princípio da Competência** e, além disso, nem poderia cogitar-se de justificar tal tratamento pela aplicação do CPC 30 tendo em vista a obrigatória observância do Regime Tributário de Transição (RTT) no ano de 2010.

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), divergindo do conhecimento parcial a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora) e, no mérito da matéria conhecida, os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

Contudo, diante de tais constatações, a fiscalização procedeu à mera comparação entre o total de ingresso de caixa decorrente da assim chamada venda de pontos e o total de receita oferecida à tributação no ano de 2010.

[...]

A autoridade fiscal informa de forma expressa que procedeu à autuação de forma direta através da simples equação receitas declaradas receitas diferidas, não tendo dado conta que ao assim proceder, acabou por contradizer os próprios argumentos utilizados para autuação.

Isso porque, restou claro durante todo o trabalho fiscalizatório que a Recorrente adotou tratamento contábil e tributário para reconhecimento da receita de sua atividade que, muito embora contrariasse o ponto de vista da autoridade fiscal, **não configurou omissão de receitas mas sim a sua postergação.**

Ao proceder a simples comparação, limitada e restrita ao ano de 2010, entre a receita oferecida à tributação e o ingresso de caixa decorrente da operação de "venda de pontos", a fiscalização acabou incluindo em seu cálculo receitas que muito embora tenham sido reconhecidas pela Recorrente no ano de 2010, referia-se ao ingresso de caixa de operações de "venda de pontos" de anos anteriores e, ao mesmo tempo, ignorou o fato de que as receitas não reconhecidas em 2010, foram oferecidas à tributação nos anos seguintes.

Em suma, a autoridade fiscal elaborou auto de infração que seria aplicável ao caso de omissão de receitas e não de postergação que é o presente caso. Isso leva à constatação de que, ainda que a autoridade fiscal tenha razão do ponto de vista do correto tratamento tributário a ser dispensado às atividades da Recorrente, o que será analisado mais adiante, temos que a forma como o crédito tributário foi calculado, acaba por macular a autuação.

Isso porque, o Sr. Fiscal deixou de observar dispositivos legais importantes para fins de determinação da matéria tributável na **hipótese de postergação de receita pelo contribuinte.**

Primeiramente, deveria ter sido observado o disposto no art. 6º, parágrafos 4º à 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 que assim dispõe:

[...]

Posteriormente, sobreveio o Parecer Normativo COSIT n. 2/96 que já traz logo de início o seguinte texto:

Dúvidas ainda remanescem quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de **inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro**, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

[...]

A leitura dos trechos acima transcritos e destacados deixa claro que a COSIT estabeleceu que a autoridade fiscal deve elaborar cálculo que leve em consideração todos os anos-calendário que foram impactados pela postergação do imposto.

No caso em questão, a contribuinte demonstra que além de 2010, o reconhecimento da receita referente ao ingresso de caixa da assim chamada "venda de pontos" ocorrida em 2010, alcançou também os anos de 2011, 2012 e 2013 que foram os períodos em que ocorreram os resgates dos correspondentes pontos Multiplus.

[...] (negrejou-se)

O Colegiado que proferiu o paradigma, assim, concluiu que na hipótese de inobservância do regime de competência contábil para reconhecimento de receitas, a autoridade fiscal não poderia deixar de observar o regramento legal e normativo pertinente, expresso no art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 e sua interpretação veiculada no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Já no acórdão recorrido, a infração constatada correspondeu à inobservância do limite de 30% para compensação de base negativa de CSLL, ajuste ao lucro líquido determinado pelo art. 58 da Lei nº 8.981/95 e renovado na Lei nº 9.065/95. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo exerce antecipadamente seu direito ao ajuste fiscal e, diante da imposição fiscal de observância da limitação legal, surge a discussão se o excedente utilizado repercutiria em apurações futuras, eventualmente caracterizando recolhimento a maior no futuro e, dessa forma, postergação de tributo.

Ocorre que a matéria em questão não corresponde a inobservância do regime de competência contábil, e sua submissão a outro regramento legal está implicitamente reconhecida na Súmula CARF nº 36 que, invocada no voto condutor do acórdão recorrido, determina o ajustamento do lançamento mediante exclusão da parcela posteriormente paga, desde que o sujeito passivo comprove que pagou posteriormente o tributo que deixou de ser pago em razão da infração cometida. Assim está consignado no referido voto:

Alega a Contribuinte que a decisão recorrida seria nula, haja vista que teria inovado ao modificar o critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146, do CTN; a inovação consistiria no reconhecimento, por parte do Acórdão da DRJ/CTA, de que teria havido postergação do pagamento da CSLL para o ano de 2004. Já prevendo os argumentos principais que poderiam vir a fundamentar o julgamento neste CARF, aduz que o Súmula nº 36 deste Conselho Administrativo não seria aplicável ao caso, haja vista a incongruência existente entre o seu texto e os Acórdãos que a fundamentam.

Antes de mais nada, reproduzimos abaixo o texto vazado na Súmula nº 36 do CARF:

Súmula CARF nº 36: 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.

A Súmula é clara e de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, conforme o disposto no art. 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. As arguições de que seu texto não se coaduna com os Acórdãos que lhe deram fundamento não são passíveis de apreciação por parte do Colegiado, tendo em vista que as revisões das Súmulas do CARF seguem seu rito próprio, conforme o disposto no art. 74 do Regimento Interno.

Assim, se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido.

Não se trata de mudança de critério jurídico do lançamento. Reconheceu-se que o lançamento foi feito de forma correta, entretanto, efetuou-se seu ajuste ao se verificar que o tributo que deixou de ser pago em 2003 foi efetivamente recolhido em 2004. Isso não significa, de forma alguma, mudança no critério jurídico do lançamento, mesmo porque o lançamento não foi alterado em sua essência.

[...]

No caso em tela, não procede a alegação da Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo por conta do reconhecimento, por parte da decisão *a quo*, de que teria havido a postergação do pagamento da CSLL para o ano-calendário de 2004. Tal alegação da Recorrente não integra o rol das hipóteses de nulidade do art. 59 acima reproduzido.

Ademais, o fato de a Autoridade Julgadora ter reconhecido a postergação não significa que o lançamento realizado pela Fiscalização estava errado. Ao contrário, o Acórdão emanado da DRJ/CTA é bem claro ao dar parcial provimento à impugnação tão somente para reconhecer os efeitos da postergação sobre o lançamento tributário, o que não alterou em nada os fundamentos da autuação, apenas ajustou os seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido.

Esta Conselheira já se manifestou no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.212 acerca da repercussão diferenciada da repercussão da postergação, na forma da Súmula CARF n.º 36:

No acórdão recorrido foi dado provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências decorrentes da glosa de compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30% no ano-calendário 1997 porque:

Verifica-se que no ano-calendário de 1999 e seguintes a contribuinte apurou IRPJ a pagar, vide exemplo o extrato da DIPJ/2000, fl. 459 dos autos. De igual forma, nos anos de 2000 e seguintes apurou CSLL a pagar, fl. 460, quando poderia ter compensado até 30% do lucro com saldo negativo da CSLL utilizado em excesso no ano de 1997. Portanto, caberia ao fisco exigir o tributo tão somente sob a postergação na forma do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

A matéria em questão é objeto da Súmula CARF n.º 36:

Súmula CARF n.º 36

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão n.º 105-16138, de 08/11/2006 Acórdão n.º 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão n.º 107-09299, de 05/03/2008 Acórdão n.º 108-09603, de 17/04/2008

Nestes termos, é válido interpretar que referido enunciado, ao condicionar a exclusão da parcela paga posteriormente à comprovação pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessa compensações o foi em período posterior, afasta a possibilidade de se imputar ao Fisco o dever de aferir eventuais compensações futuras dos prejuízos ou das bases negativas disponibilizados com a glosa, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo.

De fato, veja-se o que expressam os paradigmas da referida súmula:

Acórdão n.º 103-22.679:

No que se refere à questão da postergação do pagamento da CSLL, a princípio assistiria razão ao demandante. Realmente, qualquer fato que tenha impacto na apuração do tributo em diversos períodos, deve ser analisado com a abrangência requerida por tal

circunstância. Inclui-se nessa categoria a limitação à compensação de prejuízos ou base de cálculo negativa da CSLL em 30%. A limitação implica no direito à utilização em períodos futuros dos valores não compensados pela trava imposta. Se o sujeito passivo, ainda que indevidamente, compensou o saldo negativo da CSLL sem respeitar as limitações impostas pela norma, ele também deixou de exercer esse direito.

Com isso, o descumprimento da legislação resulta, no presente caso, na postergação do pagamento da contribuição para período de apuração posterior ao que seria devida. Caberia a consideração de eventuais valores da CSLL apurados a maior pelo sujeito passivo em períodos subsequentes, em decorrência da diminuição ou esgotamento da base de cálculo negativa a compensar nesses períodos, em função de seu comportamento anterior.

[...]

Por outro lado, não se pode olvidar que só é possível falar em diferença de tributo (no caso, CSLL) se o sujeito passivo apurar contribuição devida em períodos posteriores. Na hipótese contrária, não haveria direito de compensação a ser exercido em períodos futuros o que implicaria na exigência da contribuição postergada em sua totalidade.

Apesar da recorrente argüir esse direito na peça recursal, não trouxe aos autos qualquer documento que permita atestar o resultado auferido em períodos posteriores e de que forma afetariam a presente exigência. Com isso, não foi comprovada a existência de resultados compensáveis em exercícios posteriores, restando improcedentes as alegações suscitadas.

Acórdão n.º 105-16.138:

Porém, no recurso voluntário traz o mesmo pleito, agora sob o manto da postergação, que tem como principal característica a ocorrência do recolhimento do tributo em período posterior àquele em que deveria ter sido recolhido, mas antes do encerramento da ação fiscal. Isso com apoio no art. 6º, § 3º, do Decreto-lei n.º 1.598/771, como invocado (fls. 211).

O dispositivo está interpretado no âmbito administrativo pelo PN Cosit n.º 02/1996 que assume a importância de norma impositiva com relação aos procedimentos fiscalizatórios.

A análise dos efeitos fiscais do procedimento da fiscalizada indica claramente que ao proceder à dedução integral dos prejuízos em 1995, deixou de fazê-lo em períodos posteriores, já que estava zerado o valor a compensar, ou ao menos estava baixado do saldo a compensar o montante compensado.

Tendo ocorrido a fiscalização em 1999, a fiscalização obediente ao comando do PN 2/96 deveria ter recomposto os valores relativos aos anos de 1995 a 1998 procedendo à verificação do valor dos tributos recolhidos a título de IRPJ e CSLL para constatar se houvera efetiva postergação ou insuficiência de recolhimento.

Não o fez, maculando o lançamento, sendo de se examinar se ocorreram os efeitos da postergação, matéria não oferecida ao judiciário.

A recorrente trouxe, na impugnação, a declaração de rendimentos do ano de 1996 (fls. 120 a 137), na qual baseou seu pedido inicial, e mais a DIPJ 2000 do ano de 1999, no curso do qual ocorreu a fiscalização.

Na declaração do ano de 1996 se observa que a empresa apresentou um lucro real de R\$ 2.167.406,28 sem ter procedido à compensação de prejuízos (fls. 126).

Se saldo de prejuízos acumulados tivesse, poderia ter deduzido 30% desse montante, ou R\$ 650.221,88.

Ainda, a fls. 130, consta o valor de R\$ 2.432.828,06 de base tributável da CSLL, da qual apenas 30%, ou R\$ 729.848,42 poderiam ser aproveitados sob a rubrica de compensação de bases negativas anteriormente formadas.

Nesse ano pouco importa o montante do IRPJ e CSLL recolhidos, uma vez que os recolhimentos corresponderam a mera antecipação e o tributo devido ao final do período decorreu da tributação do lucro real ou da base da CSLL apurados, sendo os excessos restituídos ou compensados com débitos futuros.

Não comprovou a recorrente ter havido a possibilidade concreta de compensações nos anos de 1997 e 1998, períodos encerrados anteriormente à ação fiscal.

O resultado fiscal de 1999 também não pode ser aproveitado, uma vez que o mecanismo de postergação se considera a posição fiscal no momento da fiscalização, sob pena de caracterização da insuficiência de recolhimento, situação diferente da postergação.

[...]

Não se deu a postergação com relação ao valor total da glosa, porém parte da glosa foi efetivamente tributada e conseqüentemente os tributos foram recolhidos posteriormente e antes da ação fiscal, sobre os valores acima apontados.

A jurisprudência acerca da matéria inicialmente entendeu que a simples não recomposição dos resultados era suficiente para o cancelamento da exigência, porém evoluiu no sentido de que a postergação somente seria aceita com resultado efetivo nos casos em que a empresa comprovasse objetivamente sua ocorrência, trazendo ao processo os demonstrativos que comprovassem o recolhimento posterior ao diferimento inicial e anterior à ação fiscal.

No presente caso os elementos constantes do processo somente permitem aferir que parcela da glosa poderia provocar redução de tributo em momento posterior, o que permite apenas acolher parcialmente a tese.

Assim, é de se prover parcialmente o recurso com relação a este item.

Acórdão n.º 105-17.260:

Na medida em que, ao constituir os créditos tributários, a autoridade fiscal promoveu a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas ao limite de trinta por cento, a Recorrente protesta pela aplicação do tratamento previsto no Parecer Normativo n.º 02/96.

É certo que a inobservância do limite de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pode revelar, tão-somente, postergação do pagamento do imposto, vez que, como alegado pela Recorrente, a antecipação da redução da base de cálculo decorrente de tal procedimento guarda semelhança com o registro antecipado de uma despesa. Porém, tanto em uma situação como na outra, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que o imposto que deixou de ser pago em um período foi, em período subseqüente, devidamente quitado em razão da superveniência de resultados fiscais positivos.

Assim, para que o argumento da Recorrente pudesse ser recepcionado, seria necessário que ela trouxesse aos autos comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subseqüente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado, fato esse que não se constata nos presentes autos.

Acórdão n.º 107-09.299:

Argumenta que ocorreu a postergação do pagamento de parte do imposto exigido nos anos-calendário de 1997 e 1998 e discute a exigência dos juros de mora calculados pela Taxa Selic. Pede o cancelamento da exigência fiscal, ou sua redução calculando-se os efeitos da postergação, ou ainda a realização de diligência para confirmação do critério utilizado no cálculo da postergação.

O doc. de fls. 422 apresentado com a impugnação demonstra o cálculo da postergação e indica que foi postergado o valor de R\$ 355.443,85. Também foram juntadas cópias das DIPJ dos anos-calendário de 1997 e 1998.

Da jurisprudência, cito o acórdão n.º 108-08862, de 25.05.2006, da mesma empresa, relativo à exigência da CSLL do mesmo exercício, que excluiu da exigência os valores postergados.

Dessa forma deve ser excluído do lançamento o valor de R\$ 355.443,85 indicado às folhas 422.

Acórdão n.º 108-09.603:

Por fim, resta resolver a questão quanto à postergação do imposto devido. A própria diligência conclui que houve postergação do IRPJ em 1996 (fls. 341), visto que, conforme relata a diligência, nos períodos seguintes à lavratura do auto de infração, a empresa não se utilizou do saldo remanescente de prejuízo fiscal, tendo efetuado os pagamentos do IRPJ apurados nas respectivas DIPJ's, tanto nas estimativas mensais como nos ajustes anuais.

Também como resultado da mesma diligência (fls. 340/341), já no ano-calendário de 1997, a empresa apresentou lucro real que permitiria a compensação de saldo remanescente de prejuízo fiscal, que não pôde ser compensado no ano-calendário de 1996. Logo, o imposto não recolhido em 1996, foi pago (principal) no ano-calendário de 1997.

Ora, partindo do relato da própria diligência, concluo que o prejuízo causado ao erário público é apenas quanto ao efeito da postergação. Demonstrado no presente caso, que existe hipótese de postergação, sendo certo que existe pagamento no ano seguinte, entendo que o lançamento deve ser restrito à postergação. Todavia, não é possível alterar o lançamento após o prazo decadencial, razão pela qual o lançamento ao qual se aplicaria os efeitos da postergação deve ser totalmente cancelado.

Tais excertos, ao validarem a exigência quando o sujeito passivo não faz prova da postergação, e reduzi-la quando há evidências neste sentido, demonstram que não só incumbe ao sujeito passivo provar a postergação, mas também deixam patente que neles não há um alinhamento quanto à forma a ser observada na demonstração de tais ocorrências. Basta ver que no precedente n.º 108-09.603 a apuração foi feita em sede de diligência, constando em seu relatório a determinação de que fossem juntadas aos autos *as DIPJ's dos anos-calendário imediatamente posteriores a 1996 e até 2000, com os comprovantes de recolhimento do imposto*, a indicar que o sujeito passivo não havia apresentado tais documentos em sua defesa. Já o precedente n.º 105-17.260 demanda *comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado*, mas não especifica quais elementos se prestariam a tanto.

Assim, com fundamento no exposto na Súmula CARF n.º 36, o acórdão recorrido deve ser reformado. Já com referência à suficiência da prova apresentada pela contribuinte,

importa ter em conta que o recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido nos seguintes termos:

[...]

Além disso, ao colaborar com artigo intitulado “O benefício fiscal da depreciação acelerada e a análise da postergação do imposto: aspectos técnicos-probatórios”, integrado à obra “Eficiência Probatória e Atual Jurisprudência do CARF”³, esta Conselheira assim expôs o regramento legal específico que incide em circunstâncias semelhantes, ao analisar a repercussão da postergação no âmbito de ajustes ao lucro líquido:

Relevante ter em conta que, ao disciplinar os ajustes ao lucro líquido, o Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, no mesmo art. 6º, veicula de forma diferenciada os direitos e deveres atribuídos aos sujeitos passivos:

[...]

Nestes termos, enquanto as adições “devem” ser promovidas, as exclusões e compensações “podem” ser realizadas. Ou seja, o sujeito passivo pode optar por não promover uma exclusão, e manter integrada ao lucro tributável a receita contabilizada, bem como deixar de aproveitar prejuízo fiscal para reduzir o lucro tributável do período. Apenas que o exercício destas faculdades não deve se prestar como meio para vantagens indevidas, como vislumbrado, por exemplo, quando a compensação de prejuízos fiscais se sujeitava a limite temporal e a realização apenas formal da reserva de reavaliação poderia antecipar a formação de lucro e evitar a prescrição dos prejuízos acumulados, hipótese que motivou o regramento assim consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 - RIR/94:

Art. 503. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base, encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subsequentes (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 64).

Art. 504. O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos-base subsequentes (Lei n.º 8.383/91, art. 38, § 7º). Art. 505. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados com o lucro real apurado em até quatro anos-calendário, subsequentes ao ano da apuração (Lei n.º 8.541/92, art. 12).

[...]

Art. 512. A contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais, quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (Lei n.º 7.799/89, art 40).

Sob a mesma inspiração está a orientação contida na Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1995⁴:

³ BOSSA, Gisele Barra (Coord). São Paulo: Editora Almedina, 2020. p. 317 e seguintes.

⁴ No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996:

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 realizadas 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, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto n.º 332, de 4 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).

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto n.º 332, de 4 de novembro de 1991);

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

No cenário assim delineado constata-se que, se a infração identificada resulta na possibilidade de uma exclusão ou compensação em período futuro, ou mesmo na reversão de uma adição, a autoridade lançadora não opera sozinha no reconhecimento de eventual postergação, porque o sujeito passivo deve manifestar seu interesse em promover o ajuste futuro e, inclusive, fazer a prova necessária para tanto. Assim evoluiu, por exemplo, a interpretação acerca da repercussão das glosas de compensações de prejuízos fiscais por inobservância do limite legal de 30%⁵, das quais decorre o restabelecimento de prejuízos passíveis de aproveitamento futuro, consolidada administrativamente nos seguintes termos⁶:

Súmula CARF n.º 36 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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão n.º 105-16138, de 08/11/2006 Acórdão n.º 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão n.º 107-09299, de 05/03/2008 Acórdão n.º 108-09603, de 17/04/2008

⁵ Limitação veiculada originalmente nos artigos 42 e 58 da Medida Provisória n.º 812, de 1994, convertida na Lei n.º 8.981, de 1995, e atualmente prevista na Lei n.º 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995. Parágrafo único. O

disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

⁶ Neste sentido, o voto vencedor do Acórdão n.º 9101-004.212, disponível em www.https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf

Significa dizer que, na hipótese de o sujeito passivo desrespeitar o regime de competência contábil para fins de reconhecimento de receitas ou apropriação de despesas, a autoridade fiscal tem o dever de perquirir as repercussões futuras destas ocorrências, não podendo se limitar a adicionar a receita no período de competência cabível, ou glosar a despesa equivocadamente apropriada. Este dever, porém, não existe se a exclusão ou compensação foi promovida indevidamente, ou a adição foi omitida. De toda a sorte, demonstrada a vinculação das ocorrências, devem ser reconhecidos os efeitos da postergação na apuração do tributo devido, até porque esta prova revela pagamento futuro do tributo lançado em virtude da infração autuada.

Há, portanto, dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados. Para caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão dos efeitos da postergação no caso sob exame, deveria a Contribuinte ter selecionado paradigma que também tratasse da compensação antecipada de prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE.

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

[...]

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:

[...]

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.231⁷, com o seguinte acréscimo ao final:

[...]

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

Importa ter em conta, assim, o que dispõe o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77, base legal do art. 273 do RIR/99:

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

§ 1º - O **lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial**.

§ 2º - Na determinação do lucro real **serão adicionados** ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos** do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 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.

§ 5º - A **inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro**, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Pentead, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

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

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

§ 6º - 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 em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º 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. (*destacou-se*)

Nestes termos, a lei tributária observa o regime de competência contábil obrigatório para determinação do lucro operacional e dos resultados não operacionais, integrantes do lucro líquido do exercício, e estipula ajustes de exclusões e adições de parcelas que sejam indedutíveis, temporária ou definitivamente, na determinação do lucro real. Contudo, enquanto as adições são obrigatórias, as exclusões, inclusive a compensação de prejuízos fiscais anteriores, são apenas permitidas.

Na sequência deste regramento, a lei se refere especificamente à *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, ou seja, de registro contábil de *receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro*, e indica **inexistir infração** se desta *inexatidão* não resultar *postergação do pagamento* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base*.

De plano é possível afirmar que o reconhecimento tardio de uma receita não tributável, bem como a antecipação de uma despesa adicionada ao lucro real do mesmo período, não podem dar margem a lançamento de imposto. A discussão começa a ganhar complexidade quando o registro tardio reduz o lucro tributável do período e pode estar associado a repercussões em apuração passada ou futura do mesmo tributo, e assim deriva para a definição do ônus da prova destas repercussões.

Questiona-se, daí, se a inexistência de infração extraída dos termos do art. 6º, §5º do Decreto-lei nº 1.598/77: i) impede a autoridade lançadora de formalizar a exigência diante de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, glosando custo/despesa ou adicionando receita suprimida da base de cálculo do período fiscalizado, sem investigar se houve *postergação do pagamento* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base*; ou ii) impõe ao sujeito passivo provar que não houve *postergação do pagamento* para período de apuração subsequente, ou *redução indevida do lucro real no período autuado*.

A solução, contudo, parece depender da natureza da *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, porque o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas pode se verificar de diversas formas.

No precedente nº 9101-004.206, por exemplo, este debate se estabeleceu em face de subavaliação de estoque final. O acórdão lá recorrido negou provimento a recurso de ofício e manteve decisão de 1ª instância que cancelara a exigência sob o entendimento de a antecipação de custos mediante subavaliação de estoque final ser infração que necessariamente impõe a aplicação do art. 273 do RIR/99 e consequente apuração dos tributos devidos pelo seu valor

líquido, ao passo que o paradigma admitido compreendeu que a subavaliação de estoque não implica, necessariamente, na apuração de custo a menor em exercício subsequente. Esta Conselheira declarou voto discordando da premissa do acórdão lá recorrido porque:

No mérito, discordo do entendimento da Conselheira Relatora, alinhado àquele adotado no acórdão recorrido, e vislumbro, à semelhança do firmado no paradigma, que a postergação deve ser demonstrada, em defesa, pelo sujeito passivo. Isto porque, embora a subavaliação de estoque final possa acarretar antecipação de custos e consequente redução de custos em períodos subsequentes, a efetivação destas ocorrências é dependente da forma de escrituração do sujeito passivo, que pode evitar esta redução futura. Para além disso, a postergação somente se caracteriza se, na forma do art. 273 do RIR/99, o pagamento do imposto for deslocado para período posterior. Assim, não basta que os custos apurados em períodos subsequentes apresentem-se inferiores aos que poderiam ter sido escriturados se adotado o critério prevalente no lançamento. É imperioso que a redução dos custos represente, também, redução da base tributável sobre a qual incidiram os tributos apurados pelo sujeito passivo. Se originalmente houve prejuízo fiscal, e a infração acarreta, apenas, aumento deste prejuízo fiscal, não há tributo apurado a maior e, por consequência, não há postergação.

Nestes termos, portanto, a constatação de subavaliação de estoque final e consequente glosa de custos não é constatação que evidencie, por si só, *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de custo. Há erro no registro escritural de um elemento do **ativo**, que resulta em dedução de custo maior que a permitida contabilmente, mas a transposição menor do ativo para o período subsequente somente resultará em apropriação a menor de custo se o estoque for realizado.

Já no precedente n.º 9101-006.385, embora a discussão acerca do reconhecimento da postergação no lançamento não tenha sido conhecida, debateu-se a possibilidade de dedução de despesas de depreciação de bens cuja apropriação no período de aquisição foi glosada em razão de sua natureza permanente. Esta Conselheira declarou voto discordando da dedução admitida pela maioria deste Colegiado⁸ porque:

No mérito, a Contribuinte bem aponta que a glosa recaiu sobre bens que, no entender da autoridade lançadora, *deveriam ter sido registrados no ativo permanente da Recorrente*. Veja-se que basta afirmar a caracterização do bem como de *natureza permanente* para a glosa ser promovida, demandando-se um passo probatório subsequente para demonstração de que tal ativo seria não apenas permanente, mas também imobilizado, sujeitando-se a realização mediante depreciação ou amortização.

A Contribuinte destaca que o §2º do art. 301 do RIR/99 define que o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado. Sob esta ótica, conclui que a autoridade lançadora não atentou para a necessidade de considerar as despesas de depreciação relativas aos bens na apuração do lucro real dos períodos autuados e, assim, em suas peças de defesa a Contribuinte indicou a taxa de depreciação que poderia ser aplicada para realização de cada item glosado.

⁸ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram no mérito os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Antes de prosseguir, impõe-se observar que em sua argumentação de mérito no recurso especial, distintamente do dissídio jurisprudencial que poderia ser erigido em face dos paradigmas acima expostos, que reconheceram a dedutibilidade das despesas de depreciação, mas mediante direito a ser tomado pelo sujeito passivo – 1º paradigma – ou direito a ser reconhecido de forma não especificada pela autoridade julgadora de 1ª instância – 2º paradigma – a Contribuinte adiciona ser *de clareza solar que cabe à fiscalização, diante de situações como a presente, considerar as peculiares circunstâncias do caso concreto e não promover o lançamento de tributo em valor maior do que o devido* para, ao final, arrematar que:

[...]

O I. Relator decide a matéria sob a ótica do pedido final do recurso especial, e esta Conselheira concorda com este direcionamento, apenas esclarecendo que a pretensão de *insubsistência da autuação fiscal* foi consignada ao final da argumentação de mérito da matéria sem qualquer correspondência com o dissídio jurisprudencial estabelecido a partir dos paradigmas indicados.

Feito este esclarecimento, esta Conselheira discorda da interpretação firmada pelo I. Relator a partir da Súmula CARF nº 36 porque há uma dessemelhança significativa entre o aproveitamento de prejuízos fiscais e a dedutibilidade de despesas por realização de ativos, mormente a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, que em seu art. 13, inciso III, vedou a dedutibilidade, no âmbito do IRPJ e da CSLL, de *despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços*. E esta circunstância ganha especial relevo em face de sujeito passivo que deixa de ativar o bem, definir qual grupo do Ativo Permanente ele deve integrar, e provar sua relação intrínseca *com a produção ou comercialização dos bens e serviços*, deduzindo seu custo indevidamente na apuração do lucro tributável já no momento da aplicação dos recursos, para pretender, no curso do contencioso administrativo, a dedutibilidade de sua realização *no período da autuação* sob a cogitação, apenas, de o bem ser realizável por depreciação e sem qualquer demonstração de que esta depreciação seria dedutível, que não a informação de sua *vida útil esperada*, e de utilização mediante classificação nos grupos *Móveis e Utensílios, Telefonia e Equipamentos de Comunicação e Benfeitorias*.

Distintamente da Súmula CARF nº 36, que trata da utilização antecipada de prejuízos fiscais em compensação, na qual a possibilidade de aproveitamento posterior do valor glosado depende, tão só, da apuração de lucros futuros, e da intenção de o sujeito passivo reduzi-los por compensação⁹, - e que, ainda assim, deve ser provado e requerido nos termos do enunciado da Súmula¹⁰ - discorda-se, aqui, da premissa da Contribuinte de que sua infração represente, apenas, *uma antecipação de despesas que seriam reconhecidas ao longo do tempo pela aplicação das taxas de depreciação desses mesmos bens*. Há dois passos intermediários a esta correlação, e que pode infirmá-la: o ativo deve se sujeitar a depreciação e deve estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços* para se cogitar de sua dedutibilidade parcial no próprio período de apuração e em outros subsequentes.

⁹ Neste sentido veja-se a interpretação de tal enunciado firmada por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212, acompanhado pelos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, com a divergência dos Conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, em razão da prova exigida acerca da possibilidade de compensação futura dos prejuízos glosados.

¹⁰ Súmula CARF nº 36 - 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

Desde a impugnação, a postura da Contribuinte tem sido, tão só, cogitar desta dedutibilidade, sem referir a produção de qualquer prova do atendimento aos requisitos legais para tanto. [...]

Assim, embora o registro como despesa de um bem de natureza permanente possa representar *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de custo, tal afirmação é dependente da demonstração de que o bem em questão pode ser realizado mediante **apropriação contábil** de despesa de depreciação **dedutível**, possibilidade condicionada à natureza do bem e à sua aplicação estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços*.

Destes precedentes infere-se que o dever de a autoridade fiscal demonstrar a existência de infração mediante postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base é dependente de a constatação fiscal evidenciar o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas.

Assim seria, por exemplo, na hipótese de o fiscal autuante constatar que a receita escriturada em período subsequente deveria ter sido oferecida à tributação no período fiscalizado. Não bastaria, em tais circunstâncias, a autoridade fiscal apontar que houve *redução indevida do lucro real* no período fiscalizado. Na medida em que a infração foi apurada a partir da constatação de que a receita estava escriturada em período subsequente, a autoridade fiscal deve demonstrar que no período de escrituração tardia não foi apurado lucro tributável, para afastar a hipótese de *postergação do pagamento do imposto*. Ou seja, diante do termo inicial e final de deslocamento temporal do registro escritural da receita, o lançamento não poderia se resumir à inclusão, no lucro tributável do período autuado, da receita apenas tardiamente reconhecida.

Outra hipótese seria a constatação da dedução de despesas de depreciação antes de o bem ser colocado em atividade. Novamente, é o conhecimento do termo inicial (dedução da depreciação) e final (início da atividade do bem) do deslocamento temporal do registro escritural da despesa que determina o procedimento fiscal. Assim, se o termo final de deslocamento ainda não ocorrera por ocasião da lavratura da exigência, o lançamento poderia ficar restrito à glosa das despesas no período anterior à possibilidade de sua apropriação contábil.

Tal circunstância se assemelha a outra analisada nesta reunião de julgamento, na qual se vislumbrou a dedução antecipada de depreciação/exaustão da lavoura canavieira, mas não em razão de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de despesa, e sim por aproveitamento de benefício fiscal, mediante exclusão do lucro líquido. Consequência deste proceder é que a autoridade lançadora não tem conhecimento, no exame do período autuado, se o sujeito passivo depreciou/exauriu contabilmente os investimentos na lavoura canavieira e se, ao promover tais registros contábeis, adicionou-os ao lucro tributável de períodos futuros.

Esta Conselheira compreende, neste último caso, que a situação se assemelha às circunstâncias que motivaram a Súmula CARF nº 36, e condicionaram a exclusão da *parcela paga posteriormente à comprovação pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações* (e aqui dessas exclusões) *o foi em período posterior*. A autoridade lançadora, portanto, não teria o dever de aferir eventuais adições futuras da depreciação/exaustão do investimento na lavoura canavieira excluída no período autuado, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo.

O presente caso, porém, se distingue substancialmente de todos os antes cogitados porque, além de não configurar propriamente *inexistência quanto ao período-base de escrituração* – vez que a glosa teve em conta uma exclusão do lucro real – também não decorre de proceder que resulte em *postergação do pagamento* para períodos subsequentes ao autuado, porque a repercussão do registro tardio faz voltar os olhos para períodos pretéritos. Esta a razão de, em análise primária das ocorrências, os Colegiados que editaram os paradigmas concluírem pela inexistência de infração frente, apenas, a postergação do registro de exclusão/despesa, ocorrência que, nos termos do voto condutor do paradigma n.º 107-08.401, caracterizaria, em tese, *antecipação no recolhimento do imposto, isto é, uma postergação às avessas*.

O caso em tela recorda a discussão travada no Acórdão n.º 9101-004.553, no qual foi analisada a incorporação extemporânea, ao saldo de prejuízos fiscais, de despesa contabilizada originalmente a débito de Lucros Acumulados. Nesta primeira ocasião, a maioria deste Colegiado¹¹ negou a possibilidade deste reconhecimento tardio, nos termos do voto desta Conselheira, do qual se destaca:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, sob a premissa de que a autoridade fiscal não questionou a veracidade, comprovação, necessidade ou usualidade da despesa, entendeu que a inobservância do regime de competência no registro da referida despesa não causou prejuízo ao Fisco, inclusive porque não houve burla ao limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal e a dedução tardia da despesa se fez sem qualquer correção ou juros. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma n.º 1201-001.542:

[...]

Já na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara prevaleceu o entendimento de que a despesa em referência não poderia ser convertida em prejuízo fiscal, e deveria ter observado o regime de competência, justificando-se o lançamento porque houve redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Neste sentido o voto vencedor do acórdão recorrido:

[...]

Dessa forma, os dois Colegiados chegaram a conclusões diferentes em face da mesma acusação fiscal (compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL tendo por referência despesa do ano-calendário 2000 lançada como prejuízo fiscal e base negativa acumulados apenas em 2009), extraindo distintas interpretações da legislação de regência, em especial o art. 273 do RIR/99.

[...]

A autoridade fiscal, portanto, discorda do aproveitamento, no período autuado, de despesa que, se registrada no ano-calendário 2000, supostamente aumentaria o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL originalmente apurados pela Contribuinte. Entende que a inobservância do regime de competência resultou em redução indevida do lucro tributável no período autuado, inclusive porque a Contribuinte deveria ter retificado a DIPJ do ano-calendário 2000, mas assim não procedeu porque já preclusa tal possibilidade.

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), divergindo as Conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

[...]

Em suma, a Contribuinte provisionou a dívida em referência no ano-calendário 1999, em contrapartida à conta de Lucros Acumulados, sem trânsito por resultado, mas entende que, com a assinatura dos contratos, no ano-calendário 2000, tais valores teriam sua dedutibilidade assegurada no âmbito tributário.

Não se trata, portanto, de despesa simplesmente não contabilizada, mas sim de obrigação reconhecida contabilmente em contrapartida a conta de Lucros Acumulados, possivelmente por se referir a ajuste imputável a exercício anterior, consoante determina a Lei n.º 6.404/76:

[...]

Segundo a mesma lei, se desta apropriação resultarem prejuízos acumulados, tal montante deve ser deduzido do resultado do exercício antes de qualquer participação (art. 189), o que pode inviabilizar o pagamento de dividendos, dependentes de lucro líquido do exercício ou de outros resultados acumulados em contas de patrimônio líquido, na forma de seu art. 201.

Ocorre que somente em 2009 a Contribuinte teria notado que o registro contábil procedido em 1999 suprimira, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2000, os efeitos da despesa que reputou dedutível neste último período e que, sob esta premissa, prestar-se-ia a aumentar o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL apurados naquele período.

Em recurso especial, a Contribuinte argumenta inexistir prova de que a postergação da despesa trouxe efeito prejudicial ao Erário, inclusive porque seria inquestionável a dedutibilidade do valor tardiamente registrado, inexistindo ofensa ao art. 273 do RIR/99. Afirma não haver controvérsia acerca da dedutibilidade dos valores em questão e argumenta que *a postergação da despesa seria sempre favorável ao Fisco, aduzindo que no caso, em tese, a Recorrente adiantou recursos ao Fisco, recuperando-os apenas 09 anos depois em valor histórico, isto é, sem qualquer correção monetária.*

[...]

Isto porque também não se mostra plenamente válida a afirmação da Contribuinte de que não houve ofensa ao art. 273 do RIR/99, no suposto de que as orientações do art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.598/77 seriam dirigidas à inobservância do regime de competência e, no presente caso, a despesa nunca teria sido contabilizada.

É certo que, não sendo o caso, aqui, de deslocamento no tempo do registro contábil de uma despesa, não há como adicioná-la ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-la do lucro líquido no período-base de competência, consoante orienta o Parecer COSIT n.º 2/96 para implementar a determinação contida nos §§6.º e 7.º do art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.598/77. Todavia, na hipótese de um encargo da pessoa jurídica ser reconhecido diretamente em conta patrimonial de Lucros Acumulados, a cogitação de ser ele dedutível na apuração do lucro tributável em determinado período de apuração deveria resultar em exclusão, como previsto no mesmo dispositivo do Decreto-lei n.º 1.598/77:

[...]

Logo, se a Contribuinte, como afirma, identificou no encargo em referência os contornos legais de dedutibilidade para o ano-calendário 2000, cumpria-lhe registrá-lo como exclusão naquele período. Necessário seria que assim procedesse para cogitar de algum aumento do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL antes apurados, e assim constituir saldo para compensação em períodos subsequentes, utilização esta sujeita aos

limites fixados nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, bem como no art. 31 da Lei nº 9.249/95, este referente aos prejuízos não operacionais.

Contudo, sem promover este ajuste, não só na DIPJ, e nem mesmo na parte A de seu LALUR, a Contribuinte entendeu suficiente registrar diretamente na parte B daquele livro fiscal, e somente em 31/12/2009, o efeito final daquela exclusão, que reputou equivalente ao aumento do saldo acumulado de prejuízo fiscal a compensar. Frise-se que não se está aqui a tratar de registro tardio de exclusão, porque a Contribuinte se limitou a aumentar o saldo de prejuízo fiscal a compensar, controlado na parte B do LALUR.

Mas, ainda que se afaste o rigor formal, equiparando-se a conduta da Contribuinte ao registro tardio de uma exclusão, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa daí resultantes estaria obstaculizada porque já expirado o prazo para constituição deste direito em face da Fazenda Pública.

Isto porque, na ausência de norma específica a reger a conduta, deve-se, por analogia, aplicar ao caso o disposto nos arts. 165 a 168 do CTN:

[...]

Logo, em 2009 seria aplicável o prazo fixado na forma da Lei Complementar nº 118/2005, a evidenciar a prescrição do direito de a Contribuinte valer-se de crédito decorrente de exclusão que deixou de ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000.

Acrescente-se que a caracterização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL como direito de crédito em face da Fazenda Nacional é inconteste ao menos desde a edição da Lei nº 9.964/2000, que permitiu, nos termos a seguir transcritos, a utilização destes saldos para quitação de encargos sobre débitos alcançados pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS:

[...]

Ainda que não mais exista prazo para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e CSLL, há prazo para o sujeito passivo evidenciar a apuração de tais valores a compensar. Inadmissível, portanto, a constituição de crédito em face da Fazenda Nacional mediante retificação, em 31/12/2009, dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas a compensar por conta de exclusão que a Contribuinte reputa admissível em razão de despesa não deduzida na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2000.

Vale ainda recordar que, para além da analogia antes firmada, o Decreto nº 20.910/32 também fixa em cinco anos o prazo para manifestação de direito contra a Fazenda Nacional:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Por fim, cabe esclarecer que embora o Decreto-lei nº 1.598/77 não obrigue o sujeito passivo a promover exclusões na apuração do lucro líquido, disto não decorre a faculdade de alocar tais exclusões quando bem aprouver à Contribuinte, consoante interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 51/95 :

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto n.º 332, de 4 de novembro de 1991);

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

É neste ponto que o entendimento aqui firmado se opõe ao fundamento adotado no paradigma. No referido julgado, sob a premissa de que o art. 273 do RIR/99 permite o registro de despesa ou exclusão em competências posteriores, desde que tal procedimento não traga prejuízo ao Fisco, limitou-se a análise à verificação de eventual redução indevida do imposto no período em que promovido o ajuste tardio para afastá-la na medida em que o procedimento da Contribuinte não buscou burlar o limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal, sem dar relevo à preclusão apontada na acusação fiscal e afirmando-se que a autoridade lançadora não demonstrou que tal postergação da despesa trouxe efeitos danosos ao Fisco, mormente porque a dedução se fez 09 anos após o período em que poderia tê-lo feito e utilizando do valor original – sem qualquer correção ou juros.

Em sentido diverso, constata-se aqui que somente a partir de 2009 a Contribuinte pretendeu se valer de crédito contra a Fazenda Nacional que remonta à sua apuração no ano-calendário 2000, mostrando-se válida a glosa promovida pela autoridade lançadora sob o entendimento de que já havia expirado o prazo para tanto. Por oportuno acrescenta-se que, apesar de o registro em questão ter sido adicionado ao saldo de prejuízo fiscal por seu valor original, os encargos de correção monetária e juros passaram a ser deduzidos por ocasião do pagamento da dívida, a partir de 2010, como reportado no já citado Acórdão n.º 1301-003.020.

Este entendimento foi reafirmado no Acórdão n.º 9101-006.495 e acolhido à unanimidade por este Colegiado¹².

No referido precedente, portanto, a exclusão tardia não foi admitida porque promovida mediante compensação de prejuízos fiscais que não foram constituídos na escrituração fiscal do sujeito passivo antes do transcurso do prazo decadencial vislumbrado para tanto. De toda a sorte, ressaltou-se que a inexistência de *ofensa ao art. 273 do RIR/99, no suposto de que as orientações do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 seriam dirigidas à inobservância do regime de competência*, e assim não seria, por si só, suficiente para afastar a exigência e legitimar o procedimento do sujeito passivo. Ressaltou-se que mesmo não sendo o caso de *deslocamento no tempo do registro contábil de uma despesa*, e não fosse possível *adicioná-la ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-la do lucro líquido no período-base de competência, consoante orienta o Parecer COSIT nº 2/96 para implementar a determinação contida nos §§6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77*, o deslocamento no tempo de ajustes ao lucro real poderiam revelar infração que motivasse lançamento tributário.

¹² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

O acórdão lá recorrido, assim, foi reformado justamente porque nele, sob a premissa de que o art. 273 do RIR/99 permite o registro de despesa ou exclusão em competências posteriores, desde que tal procedimento não traga prejuízo ao Fisco, limitou-se a análise à verificação de eventual redução indevida do imposto no período em que promovido o ajuste tardio para afastá-la na medida em que o procedimento da Contribuinte não buscou burlar o limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal, sem dar relevo à preclusão apontada na acusação fiscal e afirmando-se que a autoridade lançadora não demonstrou que tal postergação da despesa trouxe efeitos danosos ao Fisco, mormente porque a dedução se fez 09 anos após o período em que poderia tê-lo feito e utilizando do valor original – sem qualquer correção ou juros. Logo, houve uma objeção à formação original do prejuízo fiscal, a impedir o seu aproveitamento futuro em compensação.

E, no presente caso, a Contribuinte pretende a reforma do recorrido que fez as seguintes cogitações, próximas daquelas que, no precedente, justificaram a validação do procedimento fiscal:

Discordo. Se as despesas são extemporâneas, caberia ao contribuinte comprovar a qual exercício se referem, pois, a depender da sua origem, seu registro em exercício posterior pode representar restituição indevida de tributo pago no passado.

Por meio desse expediente, o contribuinte pode ter se apropriado de prejuízos de empresas sucedidas e, assim, burlar a vedação legal dessa sucessão. Pode burlar a trava de aproveitamento de prejuízos da própria empresa. E pode ainda burlar os prazos decadenciais de repetição do indébito tributário.

A associação do presente caso ao precedente n.º 9101-004.553 evidencia a pertinência das preocupações manifestadas no acórdão recorrido em face da postergação do registro de despesas: para além de permitir a compensação indireta de prejuízos fiscais não constituídos até o prazo decadencial vislumbrado para tanto, a correção tardia da base tributável mediante exclusão postergada também poderia significar, por via transversa, restituição de tributo pago no período em que a despesa não foi escriturada, sem sequer se avaliar o transcurso do prazo prescricional para tanto, e ainda viabilizar, na hipótese de despesa escriturada tardiamente por sucessora, burla à vedação legal de compensação de prejuízos fiscais de sucedida, eventualmente apurados no período em que a despesa deixou de ser escriturada.

Com razão, portanto, o Colegiado *a quo* ao reformar uma das premissa da autoridade julgadora de 1ª instância, no ponto em que invoca o entendimento do paradigma n.º 107-08.401 no sentido de o registro posterior de redutor do lucro não causar *prejuízo em termos de arrecadação de tributos*. Embora não se trate, de fato, da *postergação no recolhimento do imposto, prevista no Decreto-lei n.º 1.598/77*, a caracterização, em tese, de *antecipação no recolhimento do imposto*, não afasta a possibilidade de o eventual aproveitamento desta antecipação se verificar em prejuízo ao Fisco.

Como visto, no precedente n.º 9101-004.553 houve apuração fiscal de o valor aproveitado como compensação de prejuízo fiscal no ano-calendário 2009 ter origem no ano-calendário 2000, a indicar que havia expirado o prazo para constituição do direito à compensação. Já no presente caso, a autoridade lançadora, depois de invocar o art. 247, §2º do RIR/99, para delimitar o conceito de exclusão do lucro real, assim pontuou (e-fls. 2309/2316):

5.1 Exclusão do lucro líquido —AC. de 2004 — Valor de R\$18.537.363,16

Conforme consta do Livro de Apuração do Lucro Real, docs. de fls. 126 a 131, no ano-calendário de 2004, a empresa Tigre excluiu indevidamente o valor de R\$ 18.537.363,16 com o histórico "Compensação Juros PAES 2003 (Limitado a 30% do lucro líquido)".

Conforme resposta ao TERMO DE VERIFICAÇÃO E DE INTIMAÇÃO FISCAL TIGRE 08/05, datada de 02 de setembro de 2005, o contribuinte declarou em síntese, no item 3 que:

"Adicionalmente informamos que o montante de R\$ 18.537.363,16 excluído em 2004, relativo à compensação de Juros PAES 2003 (limitado a 30% do lucro), corresponde ao Juros provenientes da adesão ao PAES ocorrido em julho/2003, os quais foram registrados contra Lucros Acumulados, e que porém guardam relação com o prejuízo fiscal, pois embora, não tenha transitado diretamente em resultados são limitados aos 30%".

"Cálculo dos juros registrados em Lucros Acumulados: Anexo 24

Valor dos juros conforme Planilha: R\$ 49.899.377,96

Valor utilizado na DIPJ2004: R\$18.537.363,16

Saldo a utilizar: R\$ 31.362.014,80. "

O valor de R\$ 49.899.377,96 corresponde aos juros calculados desde a ocorrência do fato gerador até a data de 31/12/2002. Tais valores referem-se a juros calculados sobre tributos lançados de ofício em procedimentos fiscais de períodos anteriores, que não haviam sido contabilizados. Somente passaram a ser contabilizado a partir do momento da adesão ao PAES.

No ano de 2003, a empresa decidiu aderir ao parcelamento especial estabelecido pela Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003, incluindo para serem parcelados Autos de Infração lavrados contra a empresa e ainda não quitados e não contabilizados.

Estabelece o § 3º do art. 1º que o débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações. Em seu § 6º do art. 1º, estabelece ainda que ao valor de cada uma das parcelas, determinado na forma dos §§ 3º e 4º, será acrescido de juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP, a partir do mês subsequente ao da consolidação, até o mês do efetivo pagamento.

Em 31/12/2003, a empresa apropriou contabilmente, os valores referentes aos débitos incluídos no parcelamento (REFIS 11) referentes a Autos de Infração, com lançamento a crédito na conta de Passivo 22616 — PAES e contrapartida com lançamento a débito na conta de Patrimônio Líquido — conta 24405 — Lucros acumulados após 01/01/96, conforme lançamentos abaixo discriminados:

[...]

Conforme demonstra a escrituração contábil, os valores referentes aos tributos e contribuições, juros de mora e multas de mora referente aos Autos de Infração inclusos no PAES, e anteriormente não contabilizados, foram lançados diretamente contra uma conta de patrimônio líquido, sem que nenhum desses valores interferisse na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 2003, até porque os valores referiam-se a períodos anteriores. Tal procedimento está de acordo com o disposto na legislação então vigente.

Ocorre que no ano-calendário de 2004, a empresa resolveu excluir do lucro líquido do exercício para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 18.537.363,16, conforme consta do LALUR e da memória de cálculo da CSLL,

valor este que já havia sido lançado contabilmente contra contas do patrimônio líquido no ano-calendário anterior.

A fim de apropriar os valores referentes aos saldos corrigidos até julho de 2003, em 31/12/2003, a empresa efetuou o lançamento a crédito, a título de juros sobre os tributos exigidos em Autos de Infração corrigidos até julho de 2003, no valor total de R\$ 55.101.638,97 na conta 22616 — PAES — conta do passivo e em contrapartida lançamentos a débito da conta 24405 – LUCROS ACUM.APOS 010196, que totalizaram R\$ 55.101.638,97, conforme lançamentos contábeis acima reproduzidos. Ao mesmo tempo, o contribuinte registrou indevidamente o valor de R\$ 55.101.638,97 na parte "13- Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros" do LALUR.

Deste total os juros referentes ao ano de 2003 totalizaram, segundo as planilhas apresentadas, o valor de R\$ 5.202.261,00, restando saldo de juros de anos anteriores no valor de R\$ 48.899.377,96.

O saldo de juros de mora, lançados a débito da conta de Patrimônio Líquido em 2003, foi em 2004, excluído parcialmente, no valor de R\$ 18.537.363,16, via LALUR.

Os tributos não pagos no seu vencimento são acrescidos de juros, de multa e da correção monetária, conforme definidos em lei. E portanto, o seu montante incorrido até a data de encerramento de cada um dos períodos-base, é perfeitamente mensurável pelo contribuinte.

Desta forma, ainda que o contribuinte não tenha contabilizado anteriormente o Auto de Infração, antes mesmo do pedido de parcelamento no PAES, a empresa poderia perfeitamente mensurar quais os valores competiam a cada um dos períodos anteriores e quais os valores incorridos no período-base de 2003, até porque os juros e atualizações monetárias são estabelecido exigidos conforme impõe a legislação tributária.

Conforme anteriormente mencionado, a empresa excluiu via LALUR, parte dos valores que no ano-calendário de 2003, haviam sido lançados contabilmente em contrapartida de conta de Patrimônio Líquido — conta 24405 - LUCROS ACUM.APOS 010196, reduzindo com isto o lucro líquido do exercício de 2004, para fins de apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Conforme anteriormente descrito, os valores apropriados durante o ano-calendário de 2003, não influenciaram o lucro líquido do período, na medida que foram transferidos diretamente à conta de Lucros acumulados de períodos anteriores — conta do Patrimônio Líquido.

Os valores excluídos no ano-calendário de 2004, no montante de R\$ 18.537.363,16, referem-se a juros de períodos anteriores a 2003, incidentes sobre tributos exigidos através de Auto de Infração e incluídos no PAES.

Do Decreto n.º 3000 de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, temos:

[...]

O Parecer Normativo 26/82, esclarece que "as expressões contidas no caput e §1º do art. 171 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80, referem-se ao regime de competência contábil. A matriz legal do art. 171 do RIR/80, corresponde ao art. 273 do Decreto n.º 3.000/99, RIR/99.

Do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, temos que:

[...]

Pelo acima exposto, o contribuinte deixou de observar o disposto no § 4º do art. 6º do Decreto-lei no 1.598 de 26 de dezembro de 1977 (Matriz legal do art. 247, § 2º do Decreto nº 3000/99) que determina, *in verbis*:

[...]

Conforme item 6.3 do Parecer COSIT nº 02/96, a redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou contribuição em período-base posterior, nada tem a ver com postergação de imposto.

O valor de juros referentes a anos-calendário anteriores, lançados diretamente em contrapartida da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados de períodos anteriores a 2003, não interferindo a apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2003, estava de acordo com o que determina o § 4º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, matriz legal do § 2º do art. 247 do Decreto nº 3000/99.

Não cabe a exclusão do lucro líquido do ano-calendário de 2004, de valores referentes a outros anos-calendário, cujo diferimento a legislação não permite e nem tampouco a exclusão de valores não computados nos resultados do próprio período.

Isto posto e tendo em vista que o contribuinte excluiu indevidamente o valor de R\$ 18.537.363,16, reduzindo com isto o lucro líquido do período, o valor será glosado e adicionado para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL.

A- Ano-calendário de 2004

Valor a ser glosado: R\$ 18.537.363,16

Há nesta descrição outros elementos de aproximação com o caso tratado no Acórdão nº 9101-004.553, porque em ambos os casos os sujeitos passivos escrituraram despesas extemporaneamente, em contrapartida ao Patrimônio Líquido, sem sensibilizar o lucro do período da escrituração, e posteriormente aproveitaram este valor sob contornos de compensação de prejuízos fiscais acumulados.

Mas também existe uma distinção importante entre os casos. No precedente, não houve qualquer registro fiscal contemporâneo ao ano-calendário 2000, quando escriturada a despesa em contrapartida ao Patrimônio Líquido, e o aproveitamento foi precedido de aumento apenas em 2009 do saldo de prejuízos fiscais acumulados na parte B do LALUR. No presente caso a autoridade lançadora anota que ao mesmo tempo em que o valor foi contabilizado em contrapartida ao Patrimônio Líquido, a Contribuinte *registrou indevidamente o valor de R\$ 55.101.638,97 na parte “B – Controle de valores que constituirão ajuste do lucro líquido de exercícios futuros” no LALUR, sendo R\$ 5.202.261,00 por juros referentes ao ano de 2003 e o restante (R\$ 49.899.377,96) por saldo de juros de anos anteriores.*

Contudo, a acusação fiscal afirma indedutíveis estes valores em 2003 porque:

Os tributos não pagos no seu vencimento são acrescidos de juros, de multa e da correção monetária, conforme definidos em lei. E portanto, o seu montante incorrido até a data de encerramento de cada um dos períodos-base, é perfeitamente mensurável pelo contribuinte.

Desta forma, ainda que o contribuinte não tenha contabilizado anteriormente o Auto de Infração, antes mesmo do pedido de parcelamento no PAES, a empresa poderia perfeitamente mensurar quais os valores competiam a cada um dos períodos anteriores e quais os valores incorridos no período-base de 2003, até porque os juros e atualizações monetárias são estabelecido e exigidos conforme impõe a legislação tributária.

Esclareça-se que os juros pertinentes ao ano de 2003, deduzidos na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2003, não são objeto de discussão, vez que a exclusão glosada se refere a 30% da parcela de R\$ 49.899.377,96, registrada na parte B do LALUR. A tabela apresentada pela autoridade lançadora, melhor esclarecida com as apresentações constantes às e-fl. 550/551 e 598, quantifica em R\$ 55.101.638,97 a soma dos juros calculados sobre autuações diversas, que totalizavam R\$ 109.129.300,48 em 31/07/2003.

Aqui, portanto, à semelhança do caso tratado no Acórdão n.º 9101-004.553, o Colegiado *a quo* implicitamente demanda a apropriação das despesas nos períodos de competência passados, negando-se a possibilidade de compensação/exclusão por transposição, sob natureza de prejuízos fiscais acumulados, da repercussão daqueles registros omitidos no passado.

Ocorre que, enquanto no paradigma a despesa contabilizada em contrapartida ao Patrimônio Líquido em 2000 somente foi transposta para o LALUR, com vistas à compensação de prejuízos, em 2009, no presente caso trata-se de juros sobre tributos em discussão administrativa, contabilizados em contrapartida ao Patrimônio Líquido e registrados no LALUR em 2003, por ocasião da adesão da Contribuinte ao PAES, ensejando a exclusão glosada em 2004. E, em razão desta especificidade, a Contribuinte arguiu, desde a impugnação, que:

Pois bem, até o momento em que aderi ao PAES a Impugnante não havia escriturado a necessidade de pagamento de juros sobre esses valores. E isso porque havia contestação jurídica sobre a necessidade de pagamento dessas importâncias. Assim, não se escriturou essas despesas no correspondente período base (do nascimento da obrigação), justamente ao fundamento de que sobre elas pendia discussão jurídica.

Dessa forma, no exato momento em que a Impugnante reconheceu os valores devidos a esse título por meio de confissão de dívida que lhe autorizou ingressar no PAES, imputou-se a ela a obrigação de lançar esses valores como despesas operacionais. Antes disso não havia que se falar na possibilidade de escriturar esses valores.

Assim, para além de invocar doutrina contrária ao entendimento de que a despesa operacional contabilizada fora do período-base de competência não é dedutível na apuração do lucro real, vez que o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77 acabou com esse tipo de dedutibilidade, a Contribuinte também argumenta que contabilizou os valores devidos no período acertado, que a redução do lucro real não foi indevida e não houve postergação de pagamento, inclusive esclarecendo que:

A despeito de ter apropriado contabilmente esses valores no ano-calendário de 2003, a Impugnante não os utilizou no mesmo exercício¹³. E isso porque, embora naquele ano-calendário a empresa tenha obtido lucro operacional, os prejuízos acumulados até então foram integralmente aproveitados. Como no ano-calendário de 2004 a empresa apresentou lucro operacional e os prejuízos até então acumulados já haviam se exaurido, esses valores (juros) registrados no ano-calendário 2003 foram dele (lucro) deduzido dentro do limite prescrito pela legislação de regência (30%).

Na visão da Contribuinte, portanto, os valores escriturados contra o Patrimônio Líquido em 2003 poderiam ter sensibilizado o lucro tributável daquele período mas, ao deixar de

¹³ Às fl. 30 do MPF ficou consignado que "os valores referentes aos tributos e contribuições, juros de mora e multas de mora referentes aos Autos de Infração inclusos no PAES, e anteriormente não contabilizados, foram lançados diretamente contra uma conta de patrimônio líquido, sem que nenhum desses valores interferisse na apuração do lucro líquido do ano-calendário de 2003, até porque os valores referiam-se a períodos anteriores".

assim proceder, possível se tornou a sua apropriação a partir do ano-calendário 2004, mas limitado a 30% do lucro líquido do período, ou seja, mediante a conversão daquelas despesas em prejuízo fiscal compensável.

Apenas subsidiariamente a Contribuinte deduziu o argumento que resta agora debatido, com os fundamentos adotados para reversão da decisão de 1ª instância:

Mas ainda que todas essas considerações não fossem procedentes, não poderia a fiscalização autuar a Impugnante pela indevida apropriação dessas despesas sem a correspondente alteração dos resultados operacionais dos exercícios passados. Com efeito, deveria a fiscalização indicar de que forma essa conduta do particular lesou concretamente o fisco (porque o resultado econômico pode ser o mesmo). E isso não foi feito.

Neste contexto, vez que já reconhecida, em passagem anterior deste voto, a pertinência de quase todas as preocupações manifestadas no acórdão recorrido, cabe apenas ressaltar quanto à mencionada burla à *trava de aproveitamento de prejuízos da própria empresa* a circunstância de, aparentemente, a Contribuinte ter se imposto este limite ao aproveitar, em 2004, apenas R\$ 18.537.363,16 do passivo tardiamente escriturado de R\$ 49.899.377,96.

Feitas estas considerações, e concordando que é falsa a premissa de que o registro posterior de redutor do lucro não causa *prejuízo em termos de arrecadação de tributos*, resta apreciar a validade da conclusão final do Colegiado *a quo*, no sentido de restabelecer a exigência porque *não basta o contribuinte afirmar a escrituração extemporânea de despesas, ao se referir a exercícios passados, não causa prejuízos ao fisco*.

A Contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos ao Termo de Intimação n.º 08/05, no qual a autoridade lançadora questionou a exclusão registrada no ano-calendário 2004, no valor de R\$ 18.537.363,16:

e-fl. 414:

5 — Apresentação de planilha excel discriminando os valores registrados em 31.12.2003 referente aos juros sobre autuação e inclusão no PAES em 2003; Os valores cujo montante são de R\$ 5.202.261,00 (juros), R\$ 2.401.687,62 (encargos de procuradoria) e R\$ 531.664,38 (50% correção multa) referem-se aos encargos efetivos de 2003 correspondente a Autuação Fiscal de 2000 cujos processos foram incluídos no PAES.

O montante refere-se a diferença entre o valor apurado em 31.12.2002 e 31.07.2003 (data da opção pelo PAES).

O montante de R\$ 4.840.074,58 corresponde a atualização da dívida PAES, elaborada com base na apuração dos processos relacionados.

A consolidação do PAES efetuada pela Receita Federal, somente ocorreu em 12/2004, e atualmente estão sendo analisados pela própria Receita os pedidos de revisão de débitos protocolados pela empresa em 11.03.2005;

e-fl. 572:

Adicionalmente informamos que o montante de R\$ 18.537.363,16 excluído em 2004, relativo a compensação de Juros PAES 2003 (limitado a 30% do lucro), corresponde ao Juros provenientes da adesão ao PAES ocorrido em Julho/2003, os quais foram

registrados contra Lucros Acumulados, e que porém guardam relação com o prejuízo fiscal, pois embora, não tenha transitado diretamente em resultado são limitados aos 30%.

Cálculo dos juros registrados em Lucros Acumulados — ANEXO 24

Valor dos Juros conforme planilha : R\$ 49.899.377,96

Valor Utilizado na DIPJ 2004 -> R\$ 18.537.363,16

Saldo a utilizar => R\$ 31.362.014,80

Assim, com a opção pelo PAES em 2003, a Contribuinte desistiu de litigar em diversos lançamentos de ofício, deduziu no resultado do ano-calendário 2003 os juros incorridos neste ano-calendário e com a consolidação da dívida em 2004, apropriou parte dos juros incorridos antes de 2003 mediante exclusão do lucro tributável, afirmando observado o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais, por vislumbrar no montante de R\$ 49.899.377,96 resultado negativo do ano-calendário 2003.

Em tais circunstâncias, a premissa fiscal de que a Contribuinte poderia perfeitamente mensurar quais os valores competiam a cada um dos períodos anteriores e quais os valores incorridos no período-base de 2003, até porque os juros e atualizações monetárias são estabelecido exigidos conforme impõe a legislação tributária é insuficiente para afastar a dedutibilidade dos juros incorridos até 31/12/2002 no ano-calendário 2003, porque como estas parcelas são acessórios de tributos em discussão administrativa, deveria ser afastada a postergação desta dedução expressa no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95. Sem este aprofundamento, não há como infirmar a alegação da Contribuinte de que não escriturou essas despesas no correspondente período base (do nascimento da obrigação), justamente ao fundamento de que sobre elas pendia discussão jurídica.

Em consequência, é possível que os juros fossem dedutíveis, de fato, no ano-calendário 2003, inclusive nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 101/2020, citada pelo I. Relator.

Assim, embora o Colegiado *a quo* tenha validamente cogitado de circunstâncias que excepcionam a ponderação do Parecer Normativo CST nº 57/79, no sentido de que *a contabilização posterior de custo ou dedução* não ocasionaria, *via de regra, prejuízo para o Fisco*, o caso presente carece de demonstração que infirme a dedutibilidade dos juros tardiamente escriturados *ao fundamento de que sobre elas pendia discussão jurídica*, mormente tendo em conta que, desde a primeira resposta oferecida no curso do procedimento fiscal, a Contribuinte indica que os juros foram calculados sobre tributos objeto de lançamento de ofício parcelados no âmbito do PAES, em 2003.

Estas as razões para concordar com a conclusão do I. Relator e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

As consequências jurídicas do erro de reconhecimento de elementos positivos e negativos na apuração dos tributos sobre a renda está disciplinada pelo Decreto-Lei n.º 1.598/1977, art. 6º, §§ 4º ao 7º, abaixo reproduzidos:

§ 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.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

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

§ 6º - 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 em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º 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.

Em síntese, a lei disciplina as hipóteses em que o registro incorreto, quanto à contemporaneidade, de elementos positivos e negativos na apuração da base de cálculo da tributação da renda acarreta a redução do tributo devido num período e também a majoração em outro. Essas hipóteses se dividem em dois grupos em função do tempo da majoração em relação ao período correto de apuração: (i) majoração **anterior** ao período correto; e (ii) majoração **posterior**.

No primeiro grupo, enquadram-se, por exemplo, as indevidas antecipações de receita e postergações de despesa, as quais acarretam a antecipação do pagamento de tributo. Assim, se uma despesa de 2018 foi incorretamente registrada em 2020, o lançamento do imposto devido em 2020 não deve repercutir apenas a glosa da despesa incorretamente reconhecida neste ano. Deve-se verificar quanto de imposto foi pago a maior em 2018 em razão do erro de registro e compensá-lo para reduzir o imposto apurado em 2020. Nesse caso, apesar de ter havido um pagamento indevido em 2018, a lei não prevê todos os efeitos que são próprios a uma repetição de indébito. O indébito de 2018 não é corrigido e, assim, a compensação deve ser feita pelo valor nominal.

No segundo grupo, ocorre o inverso sob o critério temporal. Ao revés de antecipação, estaremos diante de uma postergação. Isso ocorre, por exemplo, nas indevidas postergações de receita e antecipações de despesa. Assim, por exemplo, quando a incorreta redução do imposto pago em 2020 cria uma majoração do imposto pago em 2022, também não

se deve simplesmente lançar o imposto que deixou de ser pago em 2020. No seu lugar, é necessário constituir o saldo do imposto devido em 2020, subtraído do pago em 2022. Nesse caso, porém, o deslocamento temporal produz efeitos típicos do atraso de pagamento, isto é, devem ser considerados nos cálculos os acréscimos moratórios pela intempestividade. Há, legalmente, uma equiparação com o pagamento em atraso com todos os efeitos que lhe são próprios.

Pois bem, em relação a esse último grupo, a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que essa postergação é argumento de defesa e a ausência do seu reconhecimento por ocasião do lançamento não implica a sua improcedência total, mas apenas o mero ajuste quantitativo. Em síntese, subtrai-se o valor postergado do lançado, sem afastar o lançamento como um todo por ter a autoridade fiscal deixado de proceder dessa forma na constituição do crédito tributário. Nesse sentido, cito, apenas a título exemplificativo, o Acórdão n.º 9101-004.212, de 4 de junho de 2019, deste Colegiado. Abaixo, transcrevo a ementa na parte pertinente ao tema:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS ACIMA DO LIMITE LEGAL. POSTERGAÇÃO. EFEITOS. Descabe o cancelamento da exigência fiscal em face de evidências de postergação, pois, na forma da Súmula CARF n.º 36, 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.

Pois bem, no presente feito, decidiu-se de forma diametralmente oposta, ou seja, pela improcedência da autuação em razão do fato de se ter caracterizado uma suposta antecipação da tributação em razão da postergação da despesa. Digo suposta, porque pode não ter havido sequer essa antecipação. Para tal, bastaria, por exemplo, que nos períodos corretos de dedução da despesas, o contribuinte tivesse apurado prejuízo.

Parte do colegiado, basicamente, diferenciou o regime jurídico da postergação, daquele aplicável à antecipação. No entanto, essa diferenciação diz respeito apenas ao cálculo e não ao ônus de comprovação.

Afinal, em relação ao procedimento fiscal todos esses fatos já transcorreram e estariam, assim, sob o crivo da autoridade lançadora. Num exemplo, no caso de uma fiscalização ter sido realizada em 2018 sobre período de apuração de 2014, pagamentos ocorridos em 2013, 2012 e 2011 são considerados antecipações, já aqueles realizados em 2015, 2016 e 2017 são ditos postergações, mas todos devem ter sido realizados antes do procedimento fiscal, no caso, antes de 2018. Se, anos depois, o contribuinte alega, no curso do procedimento fiscal, ter pago tributo a maior nos anos de 2021, 2022, etc, não estaremos mais diante de uma postergação, pois esses tributos pagos não produzirão mais o efeito de reduzir o valor lançado, mas apenas o de extinguir o crédito tributário constituído. A diferença, nesses casos, é diretamente sobre a multa. No caso de um lançamento de R\$ 2.000,00 de tributo mais R\$ 1.500,00 de multa, se for reconhecida uma postergação de R\$ 1.000,00, a autuação deve ser reduzida de R\$ 1.000,00 do valor principal mais R\$ 750,00 da multa correspondente. Assim, o auto de infração será reduzido de R\$ 3.500,00 para R\$ 1.750,00. Se esses mesmos R\$ 1.000,00 corresponderem a períodos transcorridos após o lançamento, o auto de infração deve ser mantido pelos mesmos R\$ 3.500,00

e o valor se utilizado para a sua quitação com um saldo remanescente de R\$ 2.500,00 (R\$ 3.500,00 – R\$ 1.000,00).

Em relação a atividade de lançar, tanto a antecipação, quanto a postergação dizem respeito a acontecimentos pretéritos. Em razão disso, se a postergação é argumento de defesa, cujo ônus, portanto, é do contribuinte, não há razões para se aduzir que, na antecipação, o ônus seria da Fazenda Pública. Na verdade, há motivos ainda maiores para se afirmar que, na antecipação, o ônus é mesmo do contribuinte. Isso porque a antecipação, diferentemente da postergação, tem potencial para violar diversas regras, como: (i) o prazo prescricional para repetição do indébito; (ii) a proibição de sucessão de prejuízos fiscais na incorporação de empresas; e (iii) o limite de 30% de compensação de prejuízos.

Por fim, teve peso, na decisão de parte do Colegiado, o fato de a autoridade fiscal ter intimado o contribuinte acerca das despesas glosadas e este ter informado que se tratavam de valores de períodos anteriores, sem que a autoridade tivesse aprofundado essa investigação. Tal circunstância daria azo a inversão do ônus da prova.

Também discordo dessa interpretação. Se o ônus da antecipação é do contribuinte, esse ônus não se inverte pelo fato de a autoridade ter feito uma intimação para a comprovação de despesas. Afinal, uma vez sendo ônus do particular, este deveria ter se desincumbido dele já no primeiro momento que teve oportunidade de o fazer, seja no curso do procedimento, seja no curso do processo administrativo. Um vez informado pelo contribuinte de que as despesas que vieram a ser glosadas diziam respeito a períodos anteriores, não se pode deduzir daí que a autoridade estaria obrigada a realizar uma nova intimação com propósito específico.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes