



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

Processo nº 12448.720485/2010-61
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.944 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ/Reflexos
Recorrente OPPORTUNITY DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
DEDUTIBILIDADE.

Para serem dedutíveis as despesas das pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados é despendendo saber se houve ou não o cumprimento de normas técnicas relacionadas ao processo de instituição do PLR, pois o § 3º art. 299 do RIR/99 acolhe como dedutível as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS.

A mera postergação de despesas por inobservância do regime de competência quando no caso concreto não implica em postergação de tributos ou redução indevida do lucro real em qualquer período não se torna apta a gerar uma infração fiscal com implicações tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

Processo nº 12448.720485/2010-61
Acórdão n.º **1401-000.944**

S1-C4T1
Fl. 1.042

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Roberto Armond Fereira da Silva, Karem Jureidini Dias, Victor Humberto da Silva Maizman e Jorge Celso Freire da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a interessada acima identificada, consubstanciada no lançamento de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), em valores respectivamente iguais a R\$ 9.359.964,64 e R\$ 4.151.596,94, já incluídos a multa de ofício e os juros de mora, este calculado com emprego da taxa Selic e aquela determinada à razão de 75%.

Segundo consta do termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 870/882, o lançamento resultou da constatação de suposta indedutibilidade do pagamento de participações nos lucros e resultados (PLR) aos funcionários, em razão da não participação no denominado Comitê Executivo - que estabeleceu o Programa de Participação nos Lucros e Resultados (PPR-2002), de representante: (i) indicado pelo sindicato da categoria profissional e (ii) livremente escolhido pelos empregados.

Aduziu a fiscalização que a primeira das irregularidades acima mencionadas se concretiza no parágrafo 1º da cláusula 2a do acordo firmado, que estabelece a composição do aludido comitê como sendo de "02 cargos privativos por indicação do empregador e 01 cargo privativo de um representante dos empregados", sem qualquer previsão de participação de representante sindical, tanto do empregador quanto dos empregados. Para confirmar a exclusão dos sindicatos da negociação, a fiscalização formulou pedido de esclarecimentos a tais entidades, recebendo de ambas respostas que confirmavam a não participação.

Quanto ao procedimento seguido para a escolha do representante dos empregados, consta que a interessada, intimada sucessivas vezes a apresentar "toda a documentação relacionada ao processo eleitoral", teria se limitado a entregar: (i) carta intitulada "escolha da comissão", datada de 03/04/2002 e endereçada aos empregados, porém sem nenhuma assinatura, nem do subscritor e nem de algum empregado que dela tenha tomado ciência; (ii) carta emitida pelo sr. Wilson Barcellos da Silva, datada de 04/04/2002 com a manifestação de interesse em ser o representante dos empregados; e (iii) carta da empresa, datada de 12/04/2002 e igualmente sem qualquer assinatura, informando aos empregados a aceitação do sr. Wilson como representante deles e abrindo prazo até o dia 17/04/2002 para impugnação do feito. Em 2006, o referido empregado foi substituído, na representação, pela sra. Cíntia Santana de Oliveira, tendo a interessada apresentado documentação equivalente à acima relacionada para comprovar o rito de escolha desta nova representante da força de trabalho. O PPR-2002 foi concluído em 28/05/2002, ocasião em que a interessada teria levado os empregados a assinarem termo de concordância com as cláusulas lá apostas, na forma do documento intitulado "lista de concordância dos empregados", carreados a estes autos no anexo 01, e pelo qual os signatários firmaram adesão ao programa de participação nos

lucros e reconhecem o sr. Wilson como seu representante. Ante os fatos, concluiu, a fiscalização, que "o processo de escolha foi mera indicação do empregador".

Ato contínuo, a fiscalização tomou como indedutíveis os valores de R\$ 3.524.726,33, R\$ 8.351.599,87 e R\$ 6.850.000,00, respectivamente iguais às despesas com a constituição das PPR afetas às competências 2006, 2007 e 2008 e que serviram de base para o lançamento combatido nestes autos. Por oportuno, registre-se que a fiscalização detectou que parte (R\$ 539.439,17) do valor deduzido em 2006, era relativo ao segundo semestre de 2005, bem como parte (R\$ 1.409.349,49) da dedução levada a efeito em 2007 era afeta à PLR do segundo semestre de 2006.

Por fim, a fiscalização informou a existência de lançamento concernente à mesma matéria, mas afeto ao ano calendário 2009 e autuado no corpo do processo administrativo n.º 12448.720493/2010-16.

O enquadramento legal consta do auto de infração de fls. 883/898.

Inconformada com a exigência fiscal, da qual tomou ciência em 14/10/2010 (fls. 882), a interessada interpôs, no dia 16 do mês seguinte, a impugnação de fls. 910/939, na qual, em síntese, alegou:

1. que atendeu a legislação pertinente ao tema, considerando que:

- o art. 2º da Lei n.º 10.101/00 dispõe que "a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II - convenção ou acordo coletivo.", conferindo assim ampla liberdade para as partes, inclusive deixando de estabelecer critérios para a escolha da comissão negociadora, sem nem mesmo mencionar a necessidade de eleição e fazendo referência à escolha "pelas partes" e não "pelos empregados";

- "o único empregado que manifestou interesse em compor a comissão negociadora (...) foi o Sr. Wilson Barcellos da Silva", sendo que "a Impugnante não teve qualquer ingerência na vontade dos empregados que se candidataram à comissão e no aparente desinteresse dos demais em concorrer a tal posto", razão pela qual "não restou demonstrado qualquer vício de consentimento na escolha da comissão que elaborou o Programa PLR/2002";

- "na cláusula sétima do referido programa consta a informação de que os empregados da Impugnante, mediante assinatura de listagem, tomaram conhecimento do Programa, tendo expressado a sua concordância";

- "ainda que fosse possível cogitar vício na representação dos empregados para a negociação do Programa em questão, tal vício teria sido sanado a partir da aprovação do Programa PLR/2002 pela integralidade de empregados que à época trabalhavam na impugnante, manifestada por meio da assinatura da 'Lista de Concordância' anexa ao PLR/2002", o que demonstraria que as regras "foram debatidas, colocadas por escrito e validadas com todos os empregados da Impugnante, os quais com elas concordaram expressamente e por escrito";

- "a participação sindical no processo de elaboração de planos de PLR não é uma exigência legal. Trata-se, na verdade, de uma mera faculdade das partes

interessadas na instituição de um plano para distribuição de resultados, quando se opta pela modalidade prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/00", o que se constataria pelo emprego do legislador do vocábulo "também" no dispositivo, bem como "no fato de a natureza dos direitos envolvidos em um plano de PLR serem individuais, homogêneos e não coletivos" (sic), não se tratando, por conseguinte, "de interesses afeitos a toda a categoria de empregados de um dado segmento de mercado", mas de "interesses de trabalhadores individualizados, que em nada se comunicam com o restante da categoria profissional";

- "não é demais lembrar que o Programa PLR/2002 efetivamente contempla a participação do sindicato profissional na sua confecção", conforme dispõe o seu intróito;

- "o sindicato profissional informou expressamente à fiscalização em outro procedimento fiscal que estava sendo realizado na Impugnante, que não só tinha ciência do Programa PLR/2002, mas também que estava de acordo com os seus termos"; e

- "a presença do sindicato torna-se prescindível quando, como no presente caso, todos os trabalhadores concordam com as regras do plano de PLR. Exigir-se a intermediação sindical seria privilegiar uma inútil prevalência da forma sobre o conteúdo".

2. que, ainda que admitida a existência de irregularidades no PPR-2002, as despesas com os valores pagos aos empregados são dedutíveis, pois podem ser consideradas gratificações, portanto usuais e necessárias a sua atividade, na forma do art. 299 do RIR/99, dos Pareceres Normativos Cosit n.º 32/81 e 109/75 e do artigo 34 da IN SRF n.º 93/97; e

3. que a dedução das despesas em exercício posterior ao da efetiva competência não trouxe prejuízo ao Fisco, conforme Parecer Normativo Cosit n.º 02/96.

Culmina a peça de bloqueio com o pedido de improcedência do lançamento. Subsidiariamente, requer que, caso seja mantido o lançamento, não incidam juros de mora sobre a multa de ofício, com base no art. 161 do CTN.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE. Para serem dedutíveis as despesas da pessoas jurídicas a título de pagamento de participação nos lucros ou resultados, faz-se mister que o programa que contenha as regras do aludido pagamento seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante: comissão

escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou convenção ou acordo coletivo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação, nos seguintes termos:

- Defende-se tentando demonstrar a lisura do procedimento.
- Traz documentação tentando provar isso: circular convocando os trabalhadores interessados a se inscreverem e fazerem parte da comissão. O único funcionário que se inscreveu e manifestou interesse foi o Sr. Wilson Barcellos da Silva. Traz lista de concordância dos funcionários anexa ao programa PLR/2002, permitindo os funcionários terem conhecimento das regras dos programas.

Quanto ‘a participação de um representante do sindicato na comissão, alega que a interpretação mais consentânea é de entender essa participação como opcional. Traz jurisprudência judicial no sentido de afirmar que a falta de intervenção do sindicato e sua homologação por si só não descaracterizaria o PLR.

Por fim, alega que mesmo se não comprovado o PLR, ainda assim a legislação tributária daria guarida a sua pretensão na medida em que tais pagamentos se constituiriam em gratificações, perfeitamente dedutíveis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

A presente lide cinge-se à análise da dedutibilidade da PLR (Programa de Participação nos lucros e resultados) paga pela interessada a seus empregados, nos anos-calendários 2006, 2007 e 2008.

O motivo da glosa deveu-se ao desatendimento os requisitos da Lei n 10.101/2000:

- Ausência de comprovação da eleição do representante dos empregados para formação do Comitê Executivo que elaborou o Programa PLR/2002.

- Ausência de participação de representante indicado pelo Sindicato da Categoria dos Empregados no Comitê Executivo que elaborou o PLR.

A Recorrente defende-se tentando demonstrar a lisura do procedimento. Traz documentação tentando provar isso: circular convocando os trabalhadores interessados a se inscreverem e fazerem parte da comissão. O único funcionário que se inscreveu e manifestou interesse foi o Sr. Wilson Barcellos da Silva. Traz lista de concordância dos funcionários anexa ao programa PLR/2002, permitindo os funcionários terem conhecimento das regras dos programas.

Quanto à participação de um representante do sindicato na comissão, alega que a interpretação mais consentânea é de entender essa participação como opcional. Traz jurisprudência judicial no sentido de afirmar que a falta de intervenção do sindicato e sua homologação por si só não descaracterizaria o PLR.

Por fim, alega que mesmo se não comprovado o PLR, ainda assim a legislação tributária daria guarida a sua pretensão na medida em que tais pagamentos se constituiriam em gratificações, perfeitamente dedutíveis.

Como é sabido, as despesas em geral são regidas pela regra prevista no art. 299 do RIR/99:

RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

As despesas com PLR estão mais especificamente previstas no art. 2º da Lei n.º 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa :

Lei 10.101/00:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida **pelas partes**, integrada, também, **por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;**

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica **poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei**, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto. ((nossos destaques).

A DRJ manteve o lançamento considerando a despesa indedutível na medida em que divisou uma antinomia jurídica e que foi resolvida através dos critérios convencionais (hierarquia, temporal e especialidade) em favor da aplicação dos ditames da Lei 10.101/00. Como a DRJ constatou um descumprimento relevante dessa norma específica, a consequência jurídica divisada foi a indedutibilidade das despesas relacionadas ao pagamento do PLR aos funcionários.

No caso, a DRJ deu prevalência ao princípio da especialidade em que norma mais específica tem primazia sobre norma de caráter geral. Considerou, pois, que a Lei 10.101/00 seria norma reguladora mais específica que a regra geral prevista no art. 299 do RIR/99.

Eis as próprias palavras da DRJ para negar o pleito da Recorrente:

Assim, em que pese o louvável esforço da criativa tese de defesa, é forçoso admitir, contrariamente ao que fora dito na peça de bloqueio, que o tema PLR é afeto a uma coletividade, qual seja, a totalidade de empregados de uma empresa e que pertencem a uma categoria profissional definida, tanto assim que há sindicato específico para albergá-los. Mas nem é preciso envolver-se em tal análise quando se extrai do texto legal o mandamento pelo qual a "comissão escolhida pelas partes, [deve ser] integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria". Por tal comando, resta evidente tanto o caráter imperativo da participação de um representante sindical nas negociações, como a necessidade de legitimação prévia do acordo por meio da presença de empregado que tenha sido escolhido também por seus pares, o que não restou comprovado nos autos. Ao contrário, a apresentação de uma carta-circular que, não bastasse nem ser assinada, não contém protocolo de ciência ao corpo laboral, reforça a tese de escolha unilateral dos membros da comissão pela interessada. Veja-se, por exemplo, que, quando lhe conveyo, a interessada cientificou todos os seus empregados, um a um, sobre o conteúdo do programa de PLR com redação já finalizada, como se bastasse a mera adesão deles a um conjunto de regras prontas.

Peço vênias para discordar da conclusão supra. Por dois motivos, primeiro por não divisar antinomia, como ficará bem claro mais adiante. Por último, mas ainda ligado ao

primeiro motivo, por não considerar que o descumprimento da norma técnica no âmbito da Lei nº 10.101/00 tenha como resultado a sanção negativa de tornar a despesa indedutível.

Foi muito bem ressaltado pela doutrina do jusfilósofo Hart que dentro de qualquer sistema jurídico, ao lado das normas sancionadoras coexistem tantas outras normas, em que a sanção pode não ser a característica relevante da norma: normas de estrutura, de outorga de poder, normas técnicas etc. As chamadas normas técnicas são aquelas que apenas regulam como devem ser exercidos certos direitos ou praticados determinados atos, como a feitura de um testamento ou as condições para considerar o que seja um PLR, como é o caso.

Quando da feitura de um testamento, por exemplo, ter-se-á uma norma a determinar que se alguém quer fazê-lo, deverá fazer como prescreve a norma. Se feito conforme a lei, o testamento será válido; caso contrário, será inválido.

O caso que se cuida, pode-se divisar duas interpretações para o descumprimento das normas técnicas em questão. Pode-se entender que o descumprimento de alguns requisitos da norma não leva a sanção nenhuma, por não serem relevantes, ou pode-se atribuir, sim, efeitos sancionatório negativo, como foi o exemplo do testamento. Nesse caso, a consequência jurídica seria a invalidade do PLR para efeito das normas do direito do trabalho. O PLR passa a ser considerado uma remuneração e com toda as consequências do âmbito trabalhista disso, pois ele não é incorporado aos salários, não incidindo assim em direitos trabalhistas como 13º, férias e aposentadoria.

Portanto, pelas premissas postas no parágrafo anterior, despidendo averiguar se houve ou não descumprimento das normas técnicas em questão, ou seja, desnecessário aferir se houve efetivamente a participação de um representante sindical nas negociações, como forma de legitimar o acordo, se houve anuência dos trabalhadores etc.

Claro está que a consequência jurídica do descumprimento dessas normas técnicas se exaure no âmbito trabalhista. E não poderia ser diferente, justamente porque a norma do art. 299 do RIR/99 acolheria perfeitamente o resultado encontrado pela aplicação da Lei nº 10.101/00, que seria dotá-la de outra natureza, ou seja como um remuneração normal. Ora, a regra geral do art. 299 do RIR/99, especificamente o seu parágrafo 3º está em perfeita sintonia com essa conclusão: “§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”.

Daí porque afirmei alhures que não divisava qualquer tipo de antinomia na aplicação das normas jurídicas em relevo no caso concreto. A uma perfeita compatibilidade entre as normas.

Cabe ainda uma outra justificação ao fato de que a Lei nº 10.101/00 tratou também de autorizar a dedutibilidade das despesas com PLR nos seus termos. Da inserção de um parágrafo afirmando que o PLR é dedutível nos termos daquela Lei não se pode extrair, utilizando-se de um argumento “quase lógico”, o argumento a *contrário sensu* e chegar-se à conclusão de que as despesas seriam indedutíveis.

E não se pode chegar ‘aquela conclusão pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (a existência e validade jurídica dos pagamentos na forma de PLR) -> (implica) “q” (em sua dedutibilidade como despesas para efeito de

Imposto de Renda). Isso não quer dizer que se negarmos “p” (PLR, por qualquer que seja o motivo) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (sua dedutibilidade). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”, no caso não só o § 3º do art. 299 do RIR/99 já referido alhures, mas o próprio § 3º da Lei 10.101/2000 serve também de amparo para a dedutibilidade caso o programa de participação nos lucros ou resultados não satisfizer os preceitos da Lei 10.101/2000, uma vez que tal preceptivo prevê a possibilidade de a empresa adotar um outro programa de participação, mantidos espontaneamente:

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS

Embora o auto de infração tenha sido lavrado como despesa indedutível, o fiscal acusou ainda uma outra irregularidade cometida pela Recorrente no que tange a quebra do regime de competência:

(...) De forma não menos irregular, ficou constatado que a fiscalizada não respeitou o artigo 359 do RIR/99 quando considerou como despesa operacional dedutível o montante de R\$539.439,17 (parcela referente ao PLR 2º SEAA-2005) no exercício de competência de 2006, bem como o montante de R\$1.409.349,49 (parcela referente ao 2º SEAA-2006) no exercício de competência de 2007 (Fls. 224 e 225; ANEXO 15).(...)

De fato, eventual postergação de custos e despesas de um período fiscal para o outro pode ser caracterizado como infração fiscal, a depender de produzir efeitos fiscais que causem prejuízo ao erário público. Pode-se exemplificar uma situação. Trata-se, por exemplo, de uma situação fática em que no período corrente a empresa está com prejuízo fiscal e parte das despesas são registradas no período seguinte.

As despesas em questão, de fato foram incorridas em exercícios anteriores e contabilizadas e, portanto, produzindo efeitos fiscais em exercícios subsequentes. Vejamos agora as condições determinadas por lei em que a postergação de despesas possa produzir prejuízo ao erário e, portanto, a dedução delas serem passíveis de tributação.

A teor do parágrafo 2º, artigo 247 c/c art. 273, ambos do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

(...)

Art. 273. A inexatidão 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 nº 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.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão 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 nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não 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 inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Como se observa, há duas formas de se causar prejuízo ao fisco através da quebra do regime de competência. A primeira situação (Art. 273, I do RIR/99) é aquela em que se constata o diferimento de tributo para exercício posterior, que não é o caso dos autos, uma vez que se as despesas sob investigação tivessem sido apropriadas no período de sua competência (2005 e 2006 respectivamente), não teria ocorrido a postergação de qualquer quantidade de tributo, uma vez que teria ocorrido apenas a antecipação do pagamento de imposto através de postergação de despesa, uma vez que houve pagamento de impostos nos períodos subseqüentes e com as mesmas alíquotas de imposto.

A outra situação, também não se aplica ao caso. Trata-se de situação hipotética, não sendo ligada propriamente ao diferimento do tributo, mas em que se constata insuficiência em seu cálculo, caracterizando-se pela simples redução indevida de tributo em qualquer período de autuação (art. 273, II do RIR/99)

Processo nº 12448.720485/2010-61
Acórdão n.º **1401-000.944**

S1-C4T1
Fl. 1.053

Portanto, o caso que se cuida de postergação de despesas não produziu qualquer efeito fiscal que trouxesse prejuízo ao erário público, sendo de se afastar também essa infração mencionada no TVF.

Por todo exposto, DOU provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto