



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.736313/2011-91
Recurso Voluntário
Resolução nº 1302-001.105 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2022
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente BRASILIA PLAZA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Brasilia Plaza S.A., ora Recorrente, através dos quais a fiscalização constituiu de ofício créditos tributários de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, relativos aos anos-calendários de 2006 e 2007.

Cumprе ressaltar, neste sentido, que, tal como consta no acórdão recorrido, “foi lançado crédito de IRPJ, e por decorrência, de CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2006. No que se refere ao AC 2007, as infrações apuradas ocasionaram a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.069.751,39 para R\$ 795.220,02 (Demonstrativos de fls.1879/1882)”.

Já no que tange à constituição de créditos tributários relativos à contribuição ao PIS e à COFINS, o lançamento se refere apenas ao ano-calendário de 2007.

Nos termos da acusação fiscal constante no TVF de fls. 1862 e seguintes, no que se refere ao ano-calendário de 2006, o agente autuante apontou que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesas operacionais, uma vez que não respeitou o regime de competência.

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Segundo consta do TVF, as “*atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, no caso de vendas a prazo, as receitas e custos seguem o regime de caixa. As outras receitas operacionais, receitas não operacionais, assim como as despesas operacionais são reconhecidas sempre pelo regime de competência*”.

Tendo como base essa premissa e, em especial, na conceituação dos custos prevista no artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e na Instrução Normativa SRF nº 84/79, a fiscalização afirmou que “*para integrar o custo o dispêndio deve estar diretamente ligada à área de produção ou ainda aos custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos, entre outros*”, concluindo, assim, que:

Não há como se considerar despesas com vendas incorridas e pagas durante ano calendários anteriores como custo a ser computado somente quando do recebimento da venda de unidades imobiliárias a prazo, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, artigo 290 do Decreto No. 3.000/99 e sub-item 6.4 da IN SRF 84/79.

Desta forma, como o contribuinte contabilizou diversas despesas no ano-calendário de 2006, que, pelo regime de competência, deveriam ser contabilizadas nos anos calendários anteriores (de 2001 a 2005), a fiscalização entendeu que houve “*redução indevida do Lucro Real do AC 2006*”. Veja-se, neste sentido, a conclusão que constou no TVF:

60. Tendo em vista que o contribuinte teria apurado Lucro Real superior ao consignado em sua DIPJ 2007 (R\$ 151.727,20), caso não houvesse postergado indevidamente como custo ou simplesmente como despesa operacional os valores indicados anteriormente, nos termos e circunstâncias abordadas, procedemos ao lançamento do crédito tributário, em conformidade com o estatuído pela letra "h" do parágrafo 5º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77 e inciso II do artigo 273 do Decreto No. 3.000/99, conforme Auto de Infração que segue em anexo ao presente Termo de Verificação.

61. O saldo do prejuízo de períodos-base anteriores no valor de R\$ 61.498,88 (Sessenta e um mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e oito centavos) foi levado em consideração quando da apuração da matéria tributável relativa ao ano calendário de 2006, conforme demonstrativos constantes do Auto de Infração e demais demonstrativos e planilhas encaminhadas em anexo.

62. Este se encontra devidamente consignado no sistema SAPLI, tendo sido efetuada a compensação, em consonância com as disposições contidas nos artigos 509 e 510 do Decreto No. 3.000/99, conforme Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais, relativo ao ano-calendário de 2006, encaminhado em anexo ao presente Termo de Verificação.

Já no que se refere ao ano-calendário de 2007, a acusação fiscal está arrimada no fato de o contribuinte não ter levado à tributação supostas receitas financeiras (juros decorrentes de contrato de mútuo) recebidas naquele ano, o que ensejou na redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.069.751,39 para R\$ 795.220,02, bem como não constituição dos créditos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS. Transcreve-se o que constou do TVF, *in verbis*:

63. Durante processo de análise da contabilidade do contribuinte, relativa ao ano calendário de 2007, constatamos a escrituração de juros e variações monetárias ativas relativas ao mútuo realizado com Antônio Sanches Galdeano, conforme Planilhas intituladas RAZÃO JUROS MÚTUA ANTONIO GALDEANO E RAZÃO VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA MÚTUA ANTONIO GALDEANO, que seguem em anexo ao presente Termo e que foram geradas a partir da contabilidade apresentada na data de 20/08/2010.

64. O empréstimo em questão foi recebido pela pessoa física (mutuário) em 12/04/2001 e quitado em sua integralidade, em uma única parcela, em 13/11/2007, conforme

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

documentos apresentados pelo contribuinte em 27/10/2010, 12/09/2011 e 05/10/2011, em atendimento aos Termos de No 03, 11 e 12.

65. Constatamos, tendo em vista o disposto nos artigos 17 e 18 do Decreto-Lei No. 1.598/77, 8º da Lei No. 9.249/95, 9º da Lei No. 9.718/98 e 373 e 375 do Decreto No. 3.000/99, que os juros e variações monetárias ativas em questão tratam-se de Receitas Financeiras que deveriam ter sido incluídas no cômputo do lucro operacional e conseqüentemente oferecidas à tributação, à exemplo do já feito pelo contribuinte durante o ano calendário de 2006.

66. Ressalte-se que por se tratar de receita não decorrente da atividade da empresa, esta à mesma sujeita ao regime de competência.

67. Todos os valores encontrados nas planilhas geradas a partir do Razão das respectivas contas foram confirmados nos demonstrativos de atualização do mútuo encaminhado pelo contribuinte nas datas de 27/10/2010 e 12/09/2011, em atendimento aos Termos de No. 003 e 012.

Devidamente intimado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, cujos argumentos foram resumidos no próprio apelo inaugural do Recorrente da seguinte forma:

(i) erro material na apuração do crédito tributário, em afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, na medida em que, tendo havido eventual postergação de despesas que levou a sua indevida dedutibilidade no ano-calendário de 2006, a fiscalização deveria ter efetuado a reapuração do IRPJ e da CSLL de todos os anos-calendário envolvidos, a fim de verificar se houve e qual foi o efeito fiscal decorrente de tal postergação;

(ii) efetiva dedutibilidade de determinadas despesas, as quais, ainda que postergadas, permitem a redução do lucro líquido do correspondente ano-calendário, o que confirma a necessidade de reapuração do IRPJ e da CSLL de todos os anos-calendário envolvidos, inclusive do ano-calendário de 2007; e

(iii) impossibilidade de exigência de PIS e de COFINS sobre receitas de variação monetária ativa que teriam sido omitidas no ano-calendário de 2007, por se tratar de receitas financeiras, as quais estão sujeitas à alíquota zero para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições, em razão do disposto no artigo 1º, do Decreto nº 5.442/2005.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), ao apreciar o apelo do contribuinte, delimitou o objeto da lide, uma vez que não houve a impugnação de toda a acusação fiscal. Veja-se, neste sentido, o que constou do acórdão proferido pela DRJ que é ora recorrido:

Da Delimitação da Lide

A interessada, em sua impugnação, concorda com as glosas efetuadas em relação às duas cotas de IPTU, no valor individual de R\$ 27.935,15 e à multa por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Galdeano, no valor de R\$ 208.718,57, que são relativas ao AC 2006.

Quanto às infrações relativas ao AC 2007 – omissão de receitas financeiras e omissão de variações monetárias ativas – estas não foram expressamente contestadas, razão pela qual, em face das disposições do art.17 do Decreto nº 70.235/1972, são consideradas não impugnadas.

Assim sendo, tanto a glosa das despesas mencionadas, do AC 2006, quanto a redução, para R\$ 795.220,02, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, do AC 2007, encontram-se definitivamente consolidadas, razão pela qual não fazem parte desta lide.

E ao apreciar os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte, aquela DRJ entendeu por bem julgá-los como parcialmente procedente. Em apertada síntese, a Turma de

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Julgamento *a quo* exonerou apenas as “cobranças do PIS e da COFINS, do AC 2007, nos valores de, respectivamente R\$ 1.766,25 e R\$ 8.136,06”, mantendo, os demais pontos da autuação. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a alegação de nulidade, quando o procedimento fiscal foi operado na forma prevista na legislação de regência, tendo o auto de infração, lavrado para formalizar a exigência fiscal, preenchido todos os requisitos legais imprescindíveis para garantia do pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, não se verificando qualquer irregularidade a macular o procedimento administrativo.

PARTE NÃO LITIGIOSA DO LANÇAMENTO.

As glosas reconhecidas pelo sujeito passivo e as infrações não questionadas constituem parte incontroversa do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

A inobservância do regime de competência de despesas correspondentes a exercícios em que foram apurados prejuízos fiscais, com o seu lançamento em exercício no qual foi apurado resultado tributável, constitui redução indevida do lucro real.

A redução indevida de lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste de pagamento espontâneo em período posterior, nada tem a ver com postergação.

Demonstrada a ocorrência de redução indevida do lucro real em qualquer período-base, em face da inobservância do regime de competência, torna-se cabível o lançamento do imposto correspondente, com os acréscimos legais cabíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS APURADA. REDUÇÃO DE PREJUÍZO APURADO NO PERÍODO.

Cabível a retificação do prejuízo do exercício anteriormente calculado pelo contribuinte, uma vez erificada a omissão de receitas financeiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006, 2007

SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos de decidir do IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Outros Tributos ou Contribuições

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

As receitas de atualizações monetárias previstas em contrato, variações monetárias ativas, constituem receitas financeiras e, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, estão, desde 1º de abril de 2005, sujeitas à alíquota ZERO.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora, quando não paga no seu vencimento.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, ao ser intimado do teor do acórdão, apresentou Recurso Voluntário, no qual, basicamente, repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação. Em síntese, o Recorrente, em sede preliminar, requer seja (i) reconhecida a nulidade do lançamento, por erro na quantificação do crédito tributário. No mérito, (ii) discorre acerca da dedutibilidade das despesas glosadas pela fiscalização e, subsidiariamente, (iii) pede para que não haja incidência dos juros sobre a multa de ofício aplicada pelo agente autuante.

Posteriormente, os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator via sorteio.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE E DA DELIMITAÇÃO DO TEMA DEVOLVIDO A ESTE COLEGIADO.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 06/02/2015, sexta-feira, (AR de fls. 2083), apresentando o Recurso Voluntário ora em análise no dia 10/03/2015 (comprovante de fls. 2088), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, cumpre ressaltar que a discussão devolvida a este colegiado se refere, tão-somente, à autuação relativa ao ano-calendário de 2006.

É que, no que tange ao ano-calendário de 2007, na parte impugnada pelo contribuinte, a Turma de Julgamento *a quo* entendeu pela improcedência da autuação que constituiu créditos tributários da contribuição ao PIS e da COFINS, não sendo este ponto da decisão objeto de Recurso de Ofício, uma vez que incabível.

Já no ponto da autuação, ainda relativo ao ano-calendário de 2007, em que o agente autuante entendeu pela omissão de receitas financeiras e, por consequência, na redução do “*prejuízo fiscal inicialmente apurado pelo fiscalizado*”, não houve insurgência do contribuinte, não se instaurando o contencioso administrativo.

Inclusive, no acórdão recorrido, a DRJ, ao proferir o resultado do julgamento, consignou expressamente:

DECLARAR, relativamente ao AC 2007, definitivamente consolidada a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, de R\$ 1.069.751,39 para R\$ 795.220,02, por não ter sido expressamente impugnada.

No Recurso Voluntário, por sua vez, o Recorrente não se insurge contra essa parte da decisão recorrida, o que importa em reconhecer, desde já, que a discussão relativa ao ano-calendário de 2007 não foi devolvida a este colegiado.

Por outro lado, a Turma de Julgamento *a quo* apontou, delimitando o objeto da lide, que o contribuinte não teria se insurgido com relação a algumas despesas glosadas, que aos

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

olhos da fiscalização, haviam sido consideradas de forma indevida (postergação) no ano-calendário de 2006.

De fato, no apelo inaugural do contribuinte, este não tece comentários e não se insurge com relação às “*glosas efetuadas em relação às duas cotas de IPTU, no valor individual de R\$ 27.935,15 e à multa por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Galdeano, no valor de R\$ 208.718,57, que são relativas ao AC 2006*”, tal como constou no acórdão recorrido.

Contudo, como será demonstrado a seguir, a insurgência do contribuinte com relação ao eventual erro cometido pela fiscalização na quantificação do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006, caso acatada por este colegiado, tornará a delimitação da lide neste ano-calendário sem sentido.

Por outro lado, também será demonstrado a seguir, que, caso superada a tese de defesa do contribuinte, a análise acerca da dedutibilidade de algumas despesas terá que estar fincada nas matérias impugnadas pelo contribuinte. Assim, só se poderá analisar a dedutibilidade das despesas que o contribuinte defende como dedutíveis.

Assim, entende-se que o objeto do presente litígio deve ser delimitado para a discussão concernente à autuação relativa ao ano-calendário de 2006, que constituiu créditos tributários de IRPJ e CSSL, tendo em vista a constatação de que houve postergação indevida, por parte do contribuinte, no reconhecimento destas despesas, postergação esta que ensejou, nos termos da acusação fiscal, na “*redução indevida do Lucro Real*”.

Posteriormente, se analisará as despesas que o contribuinte entende como dedutíveis, mas que a fiscalização entendeu como o contrário (que seriam indedutíveis) na mensuração do lucro da entidade no período, independentemente do período em que estas foram incorridas ou pagas.

Desta feita, é dentro destes limites que se passa analisar o apelo do contribuinte.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE. DISCUSSÃO DE MÉRITO.

Em seu Recurso Voluntário, com toda venia, fazendo uma certa confusão, em um primeiro momento, o Recorrente, preliminarmente, requer o reconhecimento da “*nulidade da decisão recorrida que, indevidamente manteve o lançamento o qual, nos termos do Parecer Normativo COSIT n.º 2/96 e do Decreto n.º 1.598/77, deixou de proceder à reapuração do IRPJ e da CSLL de todos os anos-calendário envolvidos, de modo a refletir em cada ano as despesas supostamente postergadas, incorrendo em erro material na apuração do crédito tributário, em afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.*”

Contudo, nos fundamentos que desenvolve e, em especial, no pedido constante do seu apelo, o Recorrente pleiteia que seja reconhecida a nulidade do lançamento, “*por vício material, em decorrência de erro na apuração do montante do crédito tributário exigido, em afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o auto de infração equivocadamente não verificou o real efeito fiscal da postergação de despesas apurada, ou seja, não efetuou a reapuração do IRPJ e da CSLL de todos os períodos de apuração envolvidos*”.

Neste sentido, pode-se afirmar, de pronto, mesmo que essa tenha sido a intenção do contribuinte, que não há nulidade da decisão recorrida, uma vez que o acórdão proferido pela DRJ no Rio de Janeiro não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, artigo este cujo alcance será melhor explorado linhas a frente.

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Ademais, analisando o apelo do contribuinte, notadamente o seu pedido transcrito acima, o que o Recorrente pleiteia, em verdade, é o reconhecimento da nulidade do lançamento, uma vez que o agente autuante teria se equivocado, em síntese, na quantificação do crédito tributário.

Todavia, o que se percebe dos fundamentos apresentados pelo contribuinte, é que este está aduzindo uma questão de mérito, ou seja, o que se demonstra no Recurso Voluntário é a improcedência do lançamento e não a sua nulidade.

É que as hipóteses de nulidade do atos praticados pela administração estão devidamente elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estas hipóteses são limitadas. Veja-se a redação do dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Contudo, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização ou erro na quantificação do crédito tributário. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Este relator não tem dúvidas de que a expressão “preterição do direito de defesa”, constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e, por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

No presente caso, contudo, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas no citado artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Em primeiro lugar, não há qualquer vício no ato quanto à competência da autoridade que realizou o ato de lançamento. Inclusive, não há qualquer apontamento do Recorrente neste sentido.

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Por outro lado, não há que se falar em preterição do direito de defesa quando há flagrante erro na quantificação do crédito tributário, como defende o contribuinte.

Como se não bastasse, em que pese não se enquadrar especificamente sobre o caso em questão, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição da súmula CARF nº 36, pacificou o entendimento no sentido de que a inobservância do limite legal para compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas deverá ser considerada como postergação, com a consequente exclusão da parcela do imposto paga posteriormente. Ou seja, não há que se falar em nulidade e, sim, em procedência parcial do lançamento, quando comprovado que o tributo que deixou de ser pago o foi em período posterior. Veja-se o excerto da mencionada súmula:

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

Desta forma, analisar-se-á os argumentos apresentados pelo contribuinte como questão de mérito e não como preliminar de nulidade. É que se passa a fazer.

DA ACUSAÇÃO FISCAL E DA MOTIVAÇÃO PARA GLOSA DE CADA UMA DAS DESPESAS.

Como relatado, a acusação fiscal está arrimada, basicamente, no fato de o contribuinte ter postergado indevidamente o reconhecimento de despesas operacionais incorridas e/ou pagas em anos-calendários anteriores ao ano de 2006.

Por outro lado, algumas despesas incorridas pelo contribuinte não foram consideradas como dedutíveis pela agente autuante, ou seja, além da postergação, a acusação fiscal tem fundamento também na indedutibilidade de algumas destas despesas.

E, reiterar-se, da análise do TVF, pode-se afirmar que a fiscalização, como regra, não aponta, na motivação do lançamento, que as despesas não seriam dedutíveis. Pelo contrário, a maioria das despesas analisadas e glosadas pela fiscalização foram consideradas como dedutíveis, mas glosadas por conta da postergação.

Transcreve-se, neste sentido, trecho da acusação fiscal, em que analisa cada uma destas despesas glosadas no ano-calendário de 2006, *in verbis*:

35. A transcrita legislação indica de modo claro que para integrar o custo o dispêndio deve estar diretamente ligada à área de produção ou ainda aos custos de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos, entre outros.

36. Não há como se considerar despesas com vendas incorridas e pagas durante ano calendários anteriores como custo a ser computado somente quando do recebimento da venda de unidades imobiliárias a prazo, nos termos do parágrafo primeiro, do artigo 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, artigo 290 do Decreto No. 3.000/99 e sub-item 6.4 da IN SRF 84/79.

37. Deste modo concluímos que o contribuinte realizou uma redução indevida do Lucro Real do AC 2006, através da postergação de despesa no valor de **R\$ 919.928,13** (Novecentos e dezenove mil, novecentos e vinte e oito reais e treze centavos), **referente a "DESPESAS COM STAND"**, levado para o resultado contábil do ano calendário de 2006 como CUSTO INDIRETO DA VENDA DE BENS. O valor em questão não se trata de custo a ser apropriado durante o ano calendário de 2006, quando da realização de vendas, mas sim de **despesa operacional** que deveria ter sido levada para o resultado de anos calendários anteriores nos termos já abordados. Assim procedeu a presente

Fl. 9 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

fiscalização à glosa do mesmo, para fins de apuração do LR, em conformidade com o disposto nos artigos 247, 248, 249, 251, 273, 274, 290 e 300 do Decreto No. 3.000/99; e item 6 da IN SRF 84/79 com alterações introduzidas pela IN SRF 23/83.

38. Ressalte-se que os Balancetes por Centro de Custos apresentados pelo contribuinte na data de 20/07/2011, em atendimento ao item 7 do Termo No. 010, indicam que o valor de R\$ 659.255,83 (Seiscentos e cinquenta e nove mil, duzentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e três centavos), parte integrante da parcela citada no item anterior, lançado na data de 30/12/2003, sob o título "VL TRANSF. DE ESTOQUE, na conta **Despesas com Stand de Vendas, trata-se também de despesa com vendas e não custo**, nos termos já abordados.

39. Neste mesmo sentido, concluímos, diante do estabelecido no artigo 41 da Lei No. 8.981/95 e 344 do Decreto No. 3.000/99, que o contribuinte realizou uma redução indevida do Lucro Real do AC 2006, através da postergação de despesa no valor de R\$ 193.940,10 (Cento e noventa e três mil, novecentos e quarenta reais e dez centavos), referente ao IPTU incorrido durante o ano calendário de 2005, que foi levado para o resultado contábil do ano calendário de 2006, como DESPESA OPERACIONAL.

40. O IPTU não se trata de imposto devido na aquisição ou legalização, mas sim de despesa operacional que deve respeitar o regime de competência ditado pela legislação citada no item anterior.

41. Incorrido durante no ano calendário de 2005, deveria ter sido considerado parcela não dedutível no cálculo do Lucro Real do ano calendário de 2006, ainda que somente pago neste período.

42. A simples alegação do contribuinte, em sua resposta apresentada 20/07/2011, não faz prova de que o lançamento do tributo somente tenha ocorrido no ano calendário de 2006.

43. As segundas vias dos documentos de arrecadação referentes às seis cotas do IPTU do ano calendário de 2005, entregues a presente fiscalização na data de 27/10/2010 em atendimento ao Termo de No. 003, indicam no campo 04 (quatro) as datas de 17/02/2005, 17/03/2005, 14/04/2005, 12/05/2005, 16/06/2005 e 14/07/2005, como datas de vencimento. Indicam ainda nos campos 14 (quatorze) e 15 (quinze) valores para cobrança de multa e juros.

44. Tais fatos demonstram que os tributos foram devidamente lançados, pela Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Distrito Federal, em período correto e hábil para a cobrança e pagamento, caso contrário não haveria motivação para a cobrança de multa e juros do fiscalizado.

45. Com relação às duas cotas no valor individual de R\$ 27.935,15 (Vinte e sete mil, novecentos e trinta e cinco reais e quinze centavos), referentes a valores de IPTU, levadas para o resultado contábil do ano calendário de 2006 como DESPESA OPERACIONAL, efetuamos a glosa dos mesmos por não ter restado comprovado seu efetivo pagamento.

46. Não há como se verificar na contabilidade em meio magnético, apresentada pelo contribuinte na data de 20/08/2010, o estorno de uma das cotas conforme indicado na resposta apresentada em 20/07/2011, contra a conta custo. Os valores da apropriação dos custos são levados para o resultado contábil através da conta 04.01.01.01.02 – BIARRITZ de modo globalizado mês a mês, ao passo que a página do Razão Analítico encaminhado pelo contribuinte na data de 20 de julho de 2011, refere-se somente a período parcial do mês de março.

47. Acrescente-se que não são encontrados na conta 4.02.02.02 — IPTU qualquer estorno do valor em questão. Os Razões das contas 04.01.01.01.02 — BIARRITZ e 4.02.02.02 — IPTU, gerados a partir dos arquivos contábeis entregues pelo fiscalizado também seguem em anexo ao presente termo.

48. Concluímos ainda, diante do estabelecido nos artigos 54 da Lei No. 7.450/85 e 366 do Decreto No. 3.000/99 e sub-item 6.2 da IN SRF 84/79, que o contribuinte realizou

Fl. 10 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

uma redução indevida do Lucro Real do AC 2006, através da postergação de despesa no valor de **R\$ 156.648,11** (Cento e cinquenta e seis mil, seiscentos e quarenta e oito reais e onze centavos), referentes a valores pagos durante os anos calendário de 2001, 2002 e 2003 **com publicações em jornais e também com propaganda**, levado para o resultado contábil do ano calendário de 2006, como DESPESA OPERACIONAL.

49. Tratam-se, por motivos óbvios de valores não ligados diretamente à produção de bens, mas sim de despesas com publicações em jornais e na imprensa oficial de Atas de Assembléias, Balanços Patrimoniais e veiculação de propagandas e publicidade, conforme Notas Fiscais de Serviços e demais documentos apresentados na data de 04/01/2011, em atendimento ao item 11 do Termo No. 004. Deste modo jamais poderia tal despesa receber o tratamento dado aos custos e assim ser apropriada ao resultado quando da realização de vendas. Deve a mesma, em atendimento ao estabelecido nos artigos 247, 248, 249, 251 e parágrafo único, 273, 274, 290, 299 e 366 do Decreto 3.000/99, ser considerada parcela não dedutível na apuração do LR.

50. Do mesmo modo a despesa no valor de **R\$ 7.303,51** (Sete mil, trezentos e três reais e cinquenta e um centavos), decorrente pagamento da **Contribuição Sindical — SECOVI**, incorrida durante o ano calendário de 2003 e levada para o resultado contábil de 2006 como OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, também ocasionou redução indevida do Lucro Real do AC 2006.

51. A citada despesa deveria também ter sido considerada pelo fiscalizado como parcela não dedutível na apuração do Lucro Real do ano calendário de 2006 em conformidade com o disposto no inciso V do artigo 13 da Lei No. 9.249/95.

52. O mesmo tratamento deveria ter sido dado à diferença indiciada no item 5 (R\$ 71.297,08 — R\$ 65.551,22) do Termo No. 011, **no valor de R\$ 5.745,86** (Cinco mil, setecentos e quarenta e cinco reais e oitenta e seis centavos), pois o Razão por Centro de Custos encaminhado pelo contribuinte na data de 02/08/2011 indica que a citada diferença refere-se a dispêndios com **CPMF, IOF, INSS, PIS e COFINS** recolhidos durante os anos calendário de 2001, 2002 e 2003 e levados para o resultado contábil do ano calendário de 2006, como OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS.

53. Deveria assim o contribuinte ter considerado os dispêndios citados nos itens 50 e 52 como parcelas não dedutíveis, conforme estabelecido nos incisos III e V do artigo 13 da Lei No. 9.249/95; artigo 41 da Lei No. 8.981/095 e artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 300 e 344 do Decreto No. 3.000/99.

54. Ressalte-se que todas as despesas objeto do presente lançamento não se tratam das despesas indicadas no artigo 58 a Lei No. 4.506/64, artigo 15, parágrafo 10 do Decreto Lei No. 1.598/77 e 324 do Decreto No. 3.000/99.

55. Por fim, com relação ao valor de **R\$ 208.718,57** (Duzentos e oito mil, setecentos e dezoito reais e cinquenta e sete centavos), referente à **Multa incorrida, por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Sanches Galdeano**, CPF 003.646.147-49, levada para o resultado contábil do ano calendário de 2006 como DESPESA OPERACIONAL, concluímos que tal multa não é dedutível na apuração do Lucro Real, por falta de disposição legal.

(...)

57. A multa em questão não é necessária à atividade da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo, portanto, de caráter não dedutível.

58. Em sua resposta encaminhada na data de 27/10/2010, o fiscalizado informa que a multa em questão foi indevidamente lançada na conta 4.03.01.04 — MULTAS, na data de 30/11/2006, e que a mesma se referiria ao estorno da atualização financeira do contrato de mútuo celebrado com Antônio Sanches Galdeano, liquidado em 12/11/2007.

59. Ocorre que na contabilidade encaminhada pelo contribuinte na data de 20/08/2010, não é encontrado qualquer estorno deste valor nas contas 4.03.01.04 — MULTAS, 06.01.01 — JUROS ou 06.04.01 — VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. Estas indicam os lançamentos contábeis referentes ao empréstimo em questão, tendo sido a

Fl. 11 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

referida multa levada para o resultado contábil sem a respectiva adição no cálculo do Lucro Real. (destacou-se)

Neste sentido, para fins didáticos, demonstra-se cada uma das despesas glosadas no ano-calendário de 2006 e o fundamento para cada uma das glosas:

- (i) **R\$ 919.928,13** – Referente a "DESPESAS COM STAND", que foi considerada como despesas operacional dedutível pela fiscalização, mas que teve o reconhecimento postergado. Motivo da glosa: postergação indevida.
- (ii) **R\$ 193.940,10** – Despesas com IPTU incorrida durante o ano calendário de 2005, considerada como dedutível pela fiscalização, mas postergada indevidamente. Motivo da glosa: postergação indevida.
- (iii) **R\$55.870,30** – 02 cotas de IPTU no valor individual de R\$ 27.935,15, cujos pagamentos não foram comprovados. Motivo da glosa: falta de comprovação da despesa.
- (iv) **R\$ 156.648,11** – Despesas com publicações em jornais e também com propaganda, pagas nos anos de 2001, 2002 e 2003. Motivo da glosa: postergação indevida e indedutibilidade das despesas.
- (v) **R\$ 7.303,51** – Despesa decorrente do pagamento da Contribuição Sindical — SECOVI, incorrida durante o ano calendário de 2003. Motivo da glosa: postergação indevida e indedutibilidade da despesa.
- (vi) **R\$ 5.745,86** – Despesas com CPMF, IOF, INSS, PIS e COFINS recolhidos durante os anos calendário de 2001, 2002 e 2003. Motivo da glosa: postergação indevida e indedutibilidade da despesa.
- (vii) **R\$ 208.718,57** – Despesa com multa incorrida, por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Sanches Galdeano. Motivo da glosa: indedutibilidade da despesa.

Como mencionado, o que se percebe do detalhamento das glosas realizadas, é que a fiscalização ora considerou a postergação da despesa como indevida, ora considerou a despesa em si como indedutível e, em alguns casos, os dois fundamentos foram utilizados para que a glosa fosse realizada.

Em sua defesa inaugural, como também já apontado linhas atrás, o contribuinte não se insurgiu com relação a dois grupos de despesas glosadas: as parcelas do IPTU, cujo pagamento não foi comprovado (item “iii” acima); e a multa suportada em decorrência do atraso na entrega do empreendimento (item “vii” acima).

Assim, essas glosas devem ser mantidas, já que não houve insurgência do contribuinte com relação a elas.

Por outro lado, o Recorrente, em seu apelo, defende a dedutibilidade das seguintes despesas, que, além de terem sido postergadas indevidamente, aos olhos da fiscalização, também seriam indedutíveis, quais sejam:

- despesas com publicações e propaganda (item “iv” acima),
- despesas com contribuição sindical (item “v” acima);
- despesas com CPMF, IOF, ISS, PIS e COFINS (item “vi” acima).

Fl. 12 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Contudo, antes de se analisar as despesas impugnadas expressamente pelo contribuinte, ou seja, se seriam dedutíveis ou não, cumpre verificar o argumento desenvolvido como preliminar de nulidade e aqui tratado como questão de mérito, que se refere ao erro cometido pela fiscalização na quantificação do crédito tributário.

DA POSTERGAÇÃO DAS DESPESAS E SEUS EFEITOS. DO ÔNUS DO FISCO QUANDO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR POSTERGAÇÃO NO LANÇAMENTO DAS DESPESAS. DA NECESSIDADE DE ANÁLISE DOS EFEITOS DAS DESPESAS GLOSADAS EM ANOS CALENDÁRIOS ANTERIORES.

Em sua defesa, o Recorrente aponta que, ao considerar como indevidas as postergações no reconhecimento das despesas, a fiscalização deveria, em síntese, *“refazer a apuração do IRPJ e da CSLL de todos os anos-calendário envolvidos, a fim de verificar se houve e qual foi o efeito fiscal decorrente de tal postergação.”*

Em suas argumentações, além do disposto no § 4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, o Recorrente invoca a orientação dada no Parecer Normativo Cosit nº 02/96.

Neste sentido, afirma, o Recorrente, que, ao descumprir o dispositivo legal e, em especial, a orientação da própria Receita Federal do Brasil, a fiscalização teria incorrido em erro ao identificar a matéria tributável, em flagrante violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De fato, assiste razão em parte ao Recorrente. Explica-se.

Em primeiro lugar, não há dúvidas de que houve uma postergação indevida das despesas glosadas pela fiscalização. O próprio Recorrente, de alguma forma, não refuta essa acusação fiscal.

É que, na apuração do lucro líquido, a contabilização das receitas e dos custos e/ou despesas deve respeitar, em regra, o regime de competência. Como ensina Edmar Oliveira Andrade Filho¹, *“a legislação do imposto de renda, desde o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, estabelece que as mutações patrimoniais seja imputadas aos resultados de acordo com o regime de competência, salvo disposição de lei em contrário que admite a adoção do regime de caixa”*²

Sabe-se, como bem apontado no TVF, que para *“o caso das atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, no caso de vendas a prazo, as receitas e custos seguem o regime de caixa. As outras receitas operacionais, receitas não*

¹ Inclusive, o autor, após citar o disposto do então vigente artigo 247 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), aponta que o regime de competência para reconhecimento das receitas deve ser a regra para as entidades que apuram o lucro pela modalidade real, demonstrando, inclusive, aquele autor, que, depois do alinhamento das regras contábeis brasileiras ao padrão internacional, não é mais admitida a adoção do regime de caixa para fins contábeis. Veja-se as suas lições: "A lei tributária estabelece que a base de cálculo do IRPJ deva ter como ponto de partida o lucro do período determinado de acordo com o direito contábil aplicável, e este, por sua vez, prescreve que o regime de competência é o critério que governa o reconhecimento das mutações patrimoniais. A lei, nesse caso, procura atender aos interesses do erário porque estipula critérios para o registro das mutações patrimoniais e que permite a identificação do momento a partir do qual os fatos contábeis representativos daquelas mutações passam a ter aptidão para serem alcançados pela norma impositiva. Depois do advento das normas brasileiras de contabilidade alinhadas às normas internacionais, não é mais admitida a adoção do regime de caixa para fins contábeis; assim, todas as mutações devem ser registradas quando presentes as condições indispensáveis ao reconhecimento das mutações patrimoniais e respectivos reflexos em contas representativas de ativos, passivos, despesas, receitas, etc." (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 82)

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018. Pág. 80.

Fl. 13 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

operacionais, assim como as despesas operacionais são reconhecidas sempre pelo regime de competência”.

Todavia, as despesas apontadas e glosadas pela fiscalização não fogem à regra geral e deveriam ter sido contabilizadas de acordo com o regime de competência pelo contribuinte, ou seja, é patente que houve uma postergação indevida no reconhecimento destas despesas, postergação esta que, reitera-se, não foi contestada pelo Recorrente em seus apelos.

Contudo, no caso de postergação do reconhecimento das despesas, o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, utilizado como fundamento do lançamento, traz alguns balizamentos que devem ser seguidos, seja pela fiscalização, seja pelo contribuinte. Cita-se:

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 inexistência 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 inexistência 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 inexistência quanto ao período de competência. (destacou-se)

Fl. 14 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Pela leitura do dispositivo legal, notadamente a determinação constante no parágrafo 4º acima destacado, verifica-se que é dever da fiscalização ou do contribuinte, uma vez identificada a alocação de uma despesa em um “período-base” indevido, após promover a exclusão da despesa do período incorreto, adicioná-la no período competente (correto).

E a lógica do comando legal é simples: ao não promover a adição no período correto da despesa, o erro na contabilização teria um efeito “duplo”, na medida em que a despesa não contabilizada no período correto aumentaria o lucro tributável ou diminuiria eventual prejuízo incorrido pelo contribuinte no período, além de não surtir efeito – pela necessidade de exclusão – no período em que foi contabilizada equivocadamente (postergada).

E é neste Norte, inclusive, a orientação do Parecer Normativo Cosit nº 02/96, que foi editado 29/08/1996, justamente para explicitar o tratamento que deve ser dado na “*postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas*”. Veja-se a orientação da Receita Federal do Brasil:

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

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de **simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2.** Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;
- e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;
- f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

Fl. 15 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

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

(...)

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

Não há dúvidas, neste sentido, como a própria Receita Federal do Brasil orienta que (i) o comando legal é endereçado aos contribuintes e ao fisco; (ii) identificada a postergação de alguma despesa, esta, além de ser excluída, deve ser considerada no período em que deveria ter sido deduzida, para, assim, se verificar se houve redução indevida do lucro tributável e, em especial, em qual o seu montante.

Não se pode concordar, com toda venia, com a afirmação da Turma de Julgamento *a quo*, quando aduz que, como o contribuinte apurou prejuízo fiscal ou lucro tributável igual a zero nos períodos em que as despesas deveriam ter sido deduzidas, a fiscalização não teria a obrigação de rever as apurações dos anos-calendários anteriores.

Ora, se houve prejuízo ou lucro igual a zero sem a consideração daquelas despesas, caso o contribuinte as tivesse considerado, em atenção ao regime de competência, a princípio, o prejuízo apurado seria maior do que o considerado pela fiscalização. Não tem lógica a construção feita pelos julgadores da DRJ.

Neste ponto, não se pode perder de vista que o agente autuante deixou claro no TVF *“que saldo do prejuízo de períodos-base anteriores no valor de R\$ 61.498,88 (Sessenta e um mil, quatrocentos e noventa e oito reais e oitenta e oito centavos) foi levado em consideração quando da apuração da matéria tributável relativa ao ano calendário de 2006.”*

Entretanto, o saldo do prejuízo considerado pela fiscalização foi o apurado pelo contribuinte sem a dedução das despesas postergadas e posteriormente glosadas pelo agente autuante. Assim, é certo que, ao proceder o cálculo do tributo, em especial a compensação do prejuízo, a fiscalização se equivocou na quantificação do crédito tributário, notadamente porque não cumpriu a determinação legal contida no §4, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, já transcrito acima.

Deve-se ressaltar, como expressamente apontado no Parecer Normativo COSIT nº 02/09, que o ônus de quantificação correta do crédito tributário, nos casos de lançamento de ofício com fundamento na postergação, é do fisco. Inclusive, neste sentido, é o precedente abaixo. Confira-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: POSTERGAÇÃO DE DESPESAS – DECADÊNCIA PARA DEDUÇÃO

As despesas incorridas por regime de competência entre 1993 e 1997 e reconhecidas e deduzidas em 1998 não foram atingidas pela decadência.

Caberia à autoridade fiscal verificar se houve efetivamente redução indevida de IRPJ e de CSLL e se houve qual seria a diferença, com a recomposição dos lucros, bases

Fl. 16 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

positivas ou prejuízos, bases negativas dos anos-calendário de competência e o da autuação, com cálculo da “trava” de 30%. E daí, havendo, lançar só a diferença de IRPJ e de CSL com abatimento dos pagos a maior no ano-calendário da postergação, se fosse o caso. Trata-se de ônus do fisco que para instrução dos lançamentos. (acórdão nº 1103-00.402 – Sessão de 27/01/2011)

Importante, para corroborar com o entendimento deste relator, transcrever trecho do acórdão cuja ementa foi transcrita acima, que vai ao encontro do que está aqui sendo defendido, *in verbis*:

Evidente que, se, nos anos-calendário em que as despesas são incorridas segundo o regime de competência, o contribuinte apura lucro real e base de cálculo positiva de CSL em valor igual ou superior ao das despesas, certamente a postergação dessas não implica postergação e muito menos redução indevida do IRPJ e da CSL.

E se o contribuinte houver apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL nos referidos anos-calendário, haverá redução indevida ou postergação do IRPJ e da CSL? Depende. Se no ano-calendário da dedução houver apurado também prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em valor igual ou superior ao das despesas, certamente que não.

Agora, suponha-se o quadro no qual em todos os anos-calendário de competência o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSL.

Nesse desenho, se no ano-calendário em que a despesa é reconhecida e deduzida, ele apura lucro real e base de cálculo positiva da CSL, e 30% desse lucro real e da base de cálculo positiva da CSL antes de tal dedução forem inferiores ao “estoque” de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL, terá havido uma postergação ou redução indevida de IRPJ e de CSL.

A medida postergada ou reduzida indevidamente, nesse caso, a meu ver, demandaria verificar qual percentual do “estoque” de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL adicionados com o total das despesas seria compensável em face da “trava” de 30%.

Imagine-se que sejam compensáveis 80% do “estoque” de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL. Então, 20% das despesas postergadas implicariam redução indevida ou postergação do IRPJ e da CSL, a meu ver (aplicação da proporção total sobre o valor das despesas).

Pois bem. Não diviso decadência das despesas incorridas por regime de competência entre 1993 e 1997. Os autos de infração foram lavrados em 9/09/03, mas o ano-calendário da dedução e objetivado pela autuação foi o de 1998. Descabido cogitar, pois, de decadência das referidas despesas que foram deduzidas no ano-calendário de 1998.

Outrossim, o argumento do autuante da impossibilidade da recomposição do lucro fica derruído.

Igualmente perece sentido, pois, a arguição de que grande parte das despesas não resultou solvida, pois a decadência não se aperfeiçoou quanto às despesas em dissídio.

Por consequente, caberia à autoridade fiscal verificar se houve efetivamente redução indevida do IRPJ e da CSL e se houve qual foi a diferença, com a recomposição do lucro, base negativa de CSL ou prejuízo, base positiva de CSL dos anos-calendários de competência e o da autuação com cálculo da “trava” de 30% em caso de lucro, base positiva de CSL apurado em algum(ns) do(s) ano(s)-calendário. E daí lançar somente essa diferença de IRPJ e de CSL, com o evidente abatimento do IRPJ e da CSL pagos a maior no ano-calendário da postergação (se fosse o caso).

Esse ônus é do fisco. Cuida-se de ônus “primário” cuja consecução deve instruir a relação jurídico-formal do lançamento (o que a doutrina italiana chama de instrução primária, em contraposição à instrução secundária que orienta a relação jurídico-formal processual).

Fl. 17 da Resolução n.º 1302-001.105 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736313/2011-91

Assim, é imprescindível, aos olhos deste relator, a realização de diligência, para que a Unidade de Origem cumpra o comando legal utilizado como fundamento do lançamento em análise e, em especial, o que restou determinado na Parecer Normativo Cosit nº 02/96, para se verificar qual o real montante do crédito tributário eventualmente devido pelo contribuinte, tendo em vista a constatação da postergação no reconhecimento das despesas, que foram indevidamente consideradas no ano-calendário de 2006.

Neste passo, tendo em vista que algumas despesas, além de postergadas, foram consideradas pela fiscalização como indedutíveis, o levantamento da fiscalização deverá considerar os dois cenários, ou seja, os efeitos de todas as despesas nos anos-calendários anteriores e os efeitos sem considerar as despesas consideradas indedutíveis no TVF.

Com retorno da diligência, este colegiado poderá se pronunciar acerca da dedutibilidade ou não das despesas apontadas pela fiscalização como indedutíveis e defendidas pelo Recorrente como sendo dedutíveis.

Nestes termos, vota-se por CONVERTER o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- 1) Aponte, de forma detalhada, qual o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurado pelo contribuinte nos anos-calendários anteriores e passível de compensação, considerando a **totalidade** das despesas glosadas pela fiscalização.
- 2) Demonstre, de acordo com a apuração correta dos prejuízos e bases de cálculo negativas dos anos-calendários anteriores, considerando a **totalidade das despesas glosadas**, se houve postergação do tributo a pagar e qual o seu montante.
- 3) Aponte, de forma detalhada, qual o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa apurado pelo contribuinte no ano-calendário de 2005 e passível de compensação, considerando apenas as despesas glosadas pela fiscalização e que foram apontadas como **dedutíveis**.
- 4) Demonstre, de acordo com a apuração correta dos prejuízos e bases de cálculo negativas dos anos-calendários anteriores, considerando apenas as despesas glosadas pela fiscalização e que foram apontadas como **dedutíveis**, se houve postergação do tributo a pagar e qual o seu montante.

Deve-se pontuar que, no levantamento ora proposto, não deverão ser consideradas as despesas relativas às parcelas do IPTU, cujo pagamento não foi comprovado (item “iii” acima); e a multa suportada em decorrência do atraso na entrega do empreendimento (item “vii” acima), uma vez que não impugnadas pelo contribuinte.

Deverá ser elaborado relatório conclusivo sobre a diligência, devendo o contribuinte ser intimado a se manifestar no prazo de 30 dias. Após, com ou sem a manifestação do Recorrente, os autos deverão retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias