



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.736313/2011-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.280 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRASILIA PLAZA S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO. NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há qualquer nulidade que tenha sido configurada, seja ela relativa ao próprio auto de infração, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972 ou da decisão de piso, cujo fundamento jurídico seria o não enfrentamento das matérias de defesa arguidas pela contribuinte, implicando no cerceamento do seu direito de defesa.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO EM ANOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A regra de apuração do lucro real é pelo regime de competência, de modo que apenas as ressalvas previstas na legislação admitem a apuração conforme o regime de caixa.

O descumprimento do regime de competência do lucro real com a dedução de despesas incorridas em anos anteriores no período de apuração, implica postergação de despesa.

O artigo 6º, §4º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina que 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.

Nos termos do artigo 6º, §5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o lançamento de ofício deverá ser efetuado quando for evidenciada a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Interpretando as normas e o bem jurídico por ela tutelado, verifica-se que é necessário, no caso concreto, identificar se a postergação das despesas ou a antecipação de receitas gera prejuízo ao Erário ou vantagem indevida ao sujeito passivo, sob pena de não ser necessário o lançamento do tributo (principal).

No caso concreto, considerando que a contribuinte acumulava prejuízo fiscal nos anos anteriores ao lançamento, a postergação de despesas diminuiu indevidamente o lucro real do período de apuração, constituindo hipótese do lançamento de ofício.

**POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. APURAÇÃO DOS EFEITOS NOS PERÍODOS ANTERIORES CONFORME O REGIME DE COMPETÊNCIA.**

É impositiva a previsão do §4º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que determina que 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.

Independentemente se o contribuinte acumular prejuízo fiscal em anos anteriores, as despesas postergadas, caso corretamente alocadas com base na competência em que incorrida, aumentará o prejuízo fiscal que potencialmente será compensado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para, (i) por unanimidade de votos, declarar a legalidade dos autos de infração lavrados, com relação à impossibilidade de postergação das despesas glosadas, nos termos do artigo 6º, §5º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1972; (ii) por maioria de votos, afastar a fundamentação do acórdão da DRJ, que entendeu ser desnecessário apurar o prejuízo fiscal acumulado da contribuinte, computando as despesas postergadas nos seus respectivos anos-calendário, de acordo com o regime de competência, nos termos do §4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, vencidos os conselheiros Marcelo Izaguirre

da Silva e Alberto Pinto Souza Júnior, que votaram por negar provimento ao recurso, quanto a esta matéria; e (iii) por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que decida sobre o mérito da dedutibilidade das despesas de publicidade e publicação, contribuição sindical e pagamento de tributos CPMF, INSS, IOF, PIS e Cofins, do lucro real e, em sendo o caso, decida sobre a compensação dos prejuízos fiscais acumulados e seus efeitos sobre o lançamento sob análise, nos termos do relatório e voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Henrique Silva Figueiredo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 4ª Turma da DRJ/RJO, que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados autos de infração (fls. 1.833 a 1.918), referentes aos ano-calendário de 2006 e 2007, exigindo IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa de 75%, conforme segue:

TRIBUTO ou CONTRIBUIÇÃO	AUTO de fls.	VALOR DO TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO EXIGIDO em REAIS	VALOR TOTAL EXIGIDO em REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (AC 2006)	1883/1892	362.836,64	816.854,12
Contribuição p/ PIS/PASEP (AC 2007)	1893/1900	806,16	1.766,25
Contribuição p/ Financiamento S. Social (AC 2007)	1901/1908	3.713,37	8.136,03
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (AC 2006)	1909/1917	133.799,01	301.221,70
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO</b>			<b>1.127.978,10</b>

São as infrações relacionadas ao IRPJ e à CSLL:

Fato Gerador	Infração Descrita	Valor Tributável- R\$	
31/12/2006	001- Custo dos Bens ou Serviços Vendidos- Glosas de Custos	919.928,13	
	002- Custos ou Despesas não Comprovadas – Glosa de Despesas	27.935,15	27.935,15
	003- Impostos, Taxas e Contribuições não Dedutíveis	193.940,10	5.745,86
			7.303,51
004- Despesas Indedutíveis	156.648,11	208.718,57	
31/12/2007	005- Omissão de Receitas Financeiras	25.603,10	23.001,49
		20.635,33	24.189,31
		23.573,68	31.839,79
		20.437,97	35.072,19
		21.317,85	
	006- Omissão de Variações Monetárias Ativas	6.044,15	3.161,87
3.213,66		3.396,60	
4.118,03		12.026,18	
524,68		15.584,26	
521,23			

Obs: Os correspondentes enquadramentos legais encontram-se às fls.1885/1889.

Relativamente ao PIS e à COFINS, as infrações são as seguintes:

PIS/COFINS- INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA- APURAÇÃO REFLEXA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS/COFINS- INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

*Valores decorrentes de atualização monetária prevista em contrato, não incluídos no cálculo do Lucro Operacional do A/C 2006, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal nº. 014, parte integrante do PAF 12448.736313/2011-91.*

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	
31/01/2007	R\$	6.044,15
28/02/2007	R\$	3.213,66
31/03/2007	R\$	4.118,03
30/04/2007	R\$	524,68
31/05/2007	R\$	521,23
30/06/2007	R\$	3.161,87
31/07/2007	R\$	3.396,60
31/08/2007	R\$	12.026,18
30/09/2007	R\$	15.854,26

Colaciono os principais trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.987 a 2.001):

**DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO RELATIVAS AO ANO CALENDÁRIO DE 2006**

(.....)

*32. Inicialmente cumpre esclarecer 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 operacionais, assim como as despesas operacionais são reconhecidas sempre pelo regime de competência.*

*33. A forma de apuração do resultado contábil e do lucro real desse ramo de atividade encontra-se minuciosamente disciplinada pela IN SRF 84/79, com as alterações introduzidas pela IN SRF 23/83.*

*(.....)*

*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 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 cinqüenta e nove mil, duzentos e cinqüenta 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*

48. *Concluimos 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 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 cinqüenta 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 indiada no item 5 (RS 71.297,08 - R\$ 65.551,22) do Termo No. 011, no valor de R\$ 5.745,86 (Cinco mil, setecentos e quarenta 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. 8.981/95 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 1o 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 cinqüenta e sete centavos), referente à Multa incorrida, por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Sanches Galdeano, CPF 003.546.147-49, 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**.*

*(.....)*

#### **DO LANÇAMENTO REFERENTE AO ANO CALENDÁRIO DE 2006**

*(.....)*

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.

#### **DA OMISSÃO DE RECEITAS REFERENTE AO ANO CALENDÁRIO DE 2007**

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 MÚTUO ANTONIO GALDEANO E RAZÃO VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA MÚTUO ANTONIO GALDEANO, que seguem em anexo ao presente Termo e que foram geradas a partir da contabilidade apresentada na data de 28/08/2010.

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 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, está a 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.

(.....)

#### **DO LANÇAMENTO REFERENTE AO ANO CALENDÁRIO DE 2007**

(.....)

69. O prejuízo fiscal inicialmente apurado pelo fiscalizado da ordem de - 1.069.751,39 (Hum milhão e sessenta e nove mil, setecentos e cinquenta e um

*reais e trinta e nove centavos) passa a ser da ordem de - 795.220,02 (Setecentos e noventa e cinco mil, duzentos e vinte reais e dois centavos), conforme Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais, relativo ao ano-calendário de 2007, encaminhado em anexo ao presente Termo de Verificação.*

*70. Tendo em vista a omissão de receita constatada, o lançamento referente ao ano calendário de 2007 também engloba valores de PIS e COFINS, com relação somente às Variações Monetárias Ativas em conformidade com o disposto no artigo 1o. do Decreto No. 5.442/2009.*

*71. Os fatos geradores e valores tributários foram determinados a partir dos registros contábeis do fiscalizado, cuja reprodução segue em anexo ao presente Termo.*

*(.....)*

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.928 a 1.964). Colaciono o relato do acórdão recorrido sumarizando os argumentos de defesa:

#### Da Nulidade do Lançamento

- a) a fiscalização considerou que teria havido uma redução indevida do lucro líquido na apuração do Lucro Real, do ano-calendário de 2006, em razão da incorreta dedutibilidade de despesas postergadas de anos anteriores;
- b) quando da apuração da matéria tributável, foi considerado, para fins de compensação com o Lucro Real e com a base de cálculo da CSLL, o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL no valor supostamente acumulado nos anos-calendário anteriores, de R\$ 61.498,88;
- c) todavia, o lançamento, da forma como foi realizado, possui uma série de vícios materiais que importam em sua nulidade, por expressa afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional;
- d) a fiscalização, ao verificar a existência de dedução de despesas sem observação do regime de competência, simplesmente efetuou a glosa de tais despesas sem apurar qual foi o efetivo efeito fiscal da postergação realizada;
- e) a dedutibilidade, no AC 2006, de despesas operacionais ocorridas em anos anteriores, apesar de representar uma inobservância ao regime de competência, por si só, não tem o condão de ensejar um lançamento, sendo necessário observar, no caso concreto, se tal postergação causou algum prejuízo ao Fisco, de forma que a modificação da apuração do resultado do ano-calendário tenha importado em redução do IRPJ e da CSLL a recolher, o que não foi feito no presente caso;
- f) vale esclarecer que o Parecer Cosit nº 02/1996, elaborado para dirimir dúvidas sobre procedimentos relativos ao assunto em pauta, transcreve o artigo 6o, parágrafos 4o a 6o, do Decreto-Lei nº

1.566/77, que estabelece os procedimentos a serem adotados pela fiscalização ao verificar a ocorrência de postergação de despesas;

g) em casos como o ora analisado, o ponto de partida para verificar-se a existência de fundamento que suporte eventual exigência de créditos tributários consiste em (i) desconsiderar as despesas do período de apuração em que foram tardiamente reconhecidas e (ii) considerá-las no período de apuração em que efetivamente ocorreram;

h) após a adoção de tal procedimento, é que se poderia verificar a possibilidade de lançamento, caso restassem configuradas as hipóteses previstas no parágrafo 5o, do artigo 6o, do Decreto-Lei nº 1.566/77, quais sejam, a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior àquele em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base;

i) dessa forma, a mera postergação de despesas, apesar de representar uma inobservância ao regime de competência, não representa, necessariamente, um prejuízo ao Fisco, devendo tal fato ser comprovado pelas autoridades administrativas, conforme posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (ementa à fl.1938);

j) no presente caso, a fiscalização, limitou-se a glosar as despesas deduzidas pela Impugnante no ano-calendário de 2006, sem, no entanto, considerar tais despesas na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário em que efetivamente ocorreram, deixando, assim, de comprovar eventual prejuízo ao Fisco em decorrência da postergação de despesas;

k) no caso em tela, excluídas as duas cotas de IPTU e a multa por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Galdeano, no valor de R\$ 208.718,57 (que não conseguiu localizar), todas as demais despesas, desconsideradas pela fiscalização no AC 2006, deveriam ter sido alocadas nos períodos de apuração em que efetivamente ocorreram, com a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, conforme entendimento pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, reproduzido à fl.1939;

l) adotado o procedimento descrito, teria sido apurado, ao final do AC 2005, um saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL de R\$ 1.345.064,59, como demonstrado a seguir:

Ano-calendário	Despesas	Lucro Real/Prejuízo Fiscal
2001	(54.131,32)*	(54.131,32)
2002	(54.131,32)*	(54.131,32)
2003	(981.362,96)**	(1.024.037,62)
2004	0,00	(3.693,88)
2005	(193.940,10)	(209.070,44)
Saldo de Prejuízo Fiscal em 31.12.2005		<b>(1.345.064,59)</b>

m) conforme apurado no auto de infração, no AC 2006, o Lucro Real seria de R\$ 1.699.881,78, com a possibilidade de efetuar a

compensação de prejuízo de 30%, correspondente a R\$ 509.964,53, montante este muito superior ao valor de R\$ 61.498,88, considerado como compensado pela fiscalização;

n) tal equívoco, por si só, já demonstra a inconsistência da apuração dos créditos tributários exigidos no auto de infração ora impugnado;

o) além disso, em vista da possibilidade de utilização do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL ao longo dos anos-calendário posteriores, inclusive, com a sua redução imposta pela omissão de receitas apurada no AC 2007, também objeto do auto de infração, verifica-se que, até o AC 2009, o referido saldo seria de R\$ 676.821,90, conforme a seguinte planilha:

Ano-calendário	Prejuízo Fiscal/Lucro Real Apurado	Compensação Período Anterior
Acumulado em 2005	(1.345.064,59)	
2006	1.699.881,78	509.964,53
Acumulado em 2006	(835.100,06)	
2007	(795.220,02)	0,00
Acumulado em 2007	(1.630.320,08)	
2008	3.178.327,25	953.498,18
Acumulado em 2008	<b>(676.821,90)</b>	

p) vale ressaltar que, em 09.08.2011, tomou ciência de auto de infração que resultou na exigência de créditos tributários de IRPJ e de CSLL, em razão da suposta compensação, no AC 2009, de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL em valor superior ao que possuiria (doc. 03);

q) o valor utilizado para compensação no AC 2009 foi de R\$ 550.958,69, sendo certo que, conforme demonstrado na mencionada planilha de fl.1941, detinha o já mencionado saldo de R\$ 676.821,90;

r) por não considerar a existência de saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL no AC 2010, apesar de a Impugnante ter apurado lucro real, não efetuou qualquer compensação com o referido saldo, o que também levou a um pagamento a maior de IRPJ e de CSLL naquele AC;

s) ao cometer tais equívocos, a fiscalização violou o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que tal dispositivo impõe que o lançamento seja uma atividade administrativa vinculada, com o fim de constituir o crédito tributário, sendo fundamental para tanto, além da verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido;

t) nessa hipótese, a jurisprudência do CARF tem reconhecido a nulidade do lançamento; e

u) dessa forma, tendo ocorrido erro na verificação da apuração do crédito tributário exigido, é evidente a afronta ao disposto no artigo 142, do CTN, o que retira a sua liquidez e certeza, devendo ser julgado nulo por vício material; e

Da Dedutibilidade das Despesas Operacionais nos Correspondentes anos-calendário – Da Aplicabilidade do art.299 do RIR/1999

a) conforme já mencionado, em relação às despesas com (i) as duas cotas de IPTU, no valor individual de R\$ 27.935,15 e (ii) a multa por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Galdeano, no valor de R\$ 208.718,57, esclarece que concorda com a glosa efetuada pela fiscalização;

b) no que se refere às despesas com publicações em jornais, propaganda, contribuição sindical e tributos devidos nos anos-calendário de 2001 a 2003, não resta qualquer dúvida de que deveriam ter sido deduzidas nos períodos de apuração em que efetivamente ocorreram, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, por se tratar de despesas operacionais;

c) em síntese, o argumento utilizado pela fiscalização para a manutenção da glosa das referidas despesas foi no sentido de que tais despesas não seriam necessárias às atividades da Impugnante;

d) nesse sentido, o RIR/1999, em seu artigo 299, prevê que as despesas operacionais, para fins de dedução do lucro líquido, são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora;

e) o Parecer Normativo CST nº 32/1981 reforça o conceito acima, esclarecendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; e

f) logo, conforme posicionamento doutrinário e jurisprudencial, toda e qualquer despesa, principal e acessória, que se preste a incrementar, realizar ou manter a atividade da empresa é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, por ser, de acordo com o conceito legal, necessária.

Da Dedutibilidade das Despesas com Propaganda e Publicações

a) a fiscalização considerou que as despesas com publicações em jornais e na imprensa oficial de veiculação de propaganda, atas de assembleia e balanços patrimoniais, no valor de R\$ 156.648,11, não seriam dedutíveis na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2001 a 2003, pelo simples argumento de serem "*valores não ligados à produção de bens*";

b) em relação às despesas com propaganda, o objetivo é, sem dúvida, incrementar as vendas da Impugnante, sendo evidente a normalidade, usualidade e necessidade dessas despesas, em consonância com o artigo 299, do RIR/1999, sendo autorizada a sua dedutibilidade em face do art.366, inciso IV do RIR/1999;

c) ao analisar as despesas de propaganda, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica ao manifestar-se pela sua dedutibilidade, conforme ementas de fls.1953/1954;

d) no que se refere às despesas com as publicações de atas de assembleia, balanços patrimoniais e demais publicações do gênero, vale ressaltar que tais

atividades são obrigatórias para a Impugnante, em observância às regras previstas na Lei das S.A. (Lei nº 6.404/76), sob pena de impedir o funcionamento da empresa, conforme previsto no artigo 94, da referida Lei; e

e) conforme demonstrado, não há qualquer restrição para que tais despesas com publicações sejam tratadas como indedutíveis.

#### Da Dedutibilidade das Despesas com Contribuição Sindical e com CPMF, IOF, INSS, PIS e COFINS

a) o fundamento utilizado pela fiscalização para fundamentar a indedutibilidade das despesas com contribuição sindical foi o artigo 13, inciso V, da Lei nº 9.249/95, que veda a dedução de contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear benefícios complementares em favor dos empregados;

b) no entanto, conforme estabelecido pela legislação trabalhista, tal contribuição é compulsória para o empregador, em observância às regras previstas nos artigos 578, 580 e 587, do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (CLT), o que, por si só, já afastaria a aplicação do dispositivo mencionado pela fiscalização;

c) além disso, ainda que a referida contribuição sindical não fosse compulsória, aplicar-se-ia a exceção prevista em tal dispositivo legal, justamente porque o objetivo dessa contribuição é o custeio das atividades sindicais, sendo seu valor distribuído entre o sindicato, federação, confederação e "conta especial emprego e salário", cuja parcela integra os recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador;

d) no que se refere às despesas com tributos, no valor de R\$ 5.754,86 (CPMF, IOF, INSS, PIS e COFINS), recolhidos nos anos-calendário de 2001 a 2003, embora tenha havido a inobservância do regime de competência, tais despesas, ao contrário do que sustenta o auto de infração ora impugnado, são dedutíveis na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL dos períodos de apuração em que efetivamente ocorreram, conforme expressamente previsto no art.344 do RIR/1999; e

e) inclusive, a dedutibilidade de despesas com tributos e contribuições é reconhecida pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa de fl.1.958.

#### Da Impossibilidade de Exigência de PIS e de COFINS sobre Receitas Financeiras

a) em relação à omissão de receitas de juros e variações monetárias ativas relativas ao contrato de mútuo realizado com o Sr. Antônio Galdeano, apurada no ano-calendário de 2007, a fiscalização, além da redução do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, formaliza a exigência de créditos tributários de PIS e de COFINS sobre tais receitas, em razão de suposta observância ao disposto no art.1º, do Decreto nº 5442/2005;

b) entretanto, tal dispositivo reduz a zero as alíquotas de PIS e de COFINS sobre as receitas financeiras, sendo evidente que tanto as receitas de juros como as

receitas decorrentes de variações monetárias ativas, tratadas como receitas financeiras, enquadram-se nessa redução;

c) nesse sentido é pacífico o entendimento do CARF, conforme ementa de fl.1962/1963; e

d) é evidente que tanto as receitas de juros como as receitas decorrentes de variações monetárias ativas são tratadas como receitas financeiras, estando sujeitas, portanto, ao tratamento tributário previsto no artigo 1º, do Decreto nº 5.442/2005, que reduz a zero as alíquotas de PIS e de COFINS incidente sobre tais receitas.

Finalizando, a interessada, na hipótese de manutenção do lançamento, requer seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do Processo Administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte (fls. 2.049 a 2.074).

Rejeitou as preliminares aduzidas pela contribuinte. Em razão da expressa concordância da contribuinte sobre as glosas relativas 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, ambas do ano-calendário 2006, considerou incontroversa a matéria. Igualmente, sobre as infrações do ano-calendário 2007, quais sejam a omissão de receitas financeiras e a omissão de variações monetárias ativas, ausente impugnação específica da contribuinte, entendeu que não existia litígio sobre a controvérsia.

No mérito, destaco os principais trechos do acórdão:

*[sobre o IRPJ e a redução indevida do lucro apurado no ano-calendário 2006]*

No caso em análise, as despesas glosadas, relativas aos anos-calendário de 2001 a 2005, foram lançadas pela interessada, indevidamente, em exercício posterior: no ano-calendário de 2006. Então, em princípio, não teria havido uma postergação e sim uma antecipação de imposto, ou seja, pagamento a maior do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário correspondentes às despesas de que se trata. E, nessa hipótese, a meu ver, deveriam ser efetuadas retificações das correspondentes DIPJ e formulados pedidos de compensação por pagamento a maior de IRPJ e de CSLL, relativamente a cada exercício, tendo em vista que não existe mais a previsão de compensação na própria contabilidade. Também deveriam ser efetuados os devidos ajustes no AC 2006 para as compensações que teriam sido efetuadas.

Entretanto, a situação que se apresenta não é essa. Nos anos-calendário em foco (2001 a 2005), a interessada não apurou qualquer resultado tributável, tendo apresentado Lucro Real igual a zero (nos AC 2001 e 2002) e prejuízo fiscal (nos AC

2003, 2004 e 2005), conforme extratos das DIPJ correspondentes, anexados aos autos, o que não se subsume à hipótese formulada.

Por outro lado, as deduções em foco ocorreram no ano-calendário de 2006, ano em que o Lucro Real apurado foi de R\$ 151.727,20. Inquestionavelmente, as despesas em lide, no valor de R\$ 1.283.565,71, pelos motivos já expostos, **constituíram redução indevida do lucro apurado**, enquadrando-se na previsão do inciso II do art.273 do RIR/1999.

Nessas condições, são incabíveis os procedimentos de ajustes dos prejuízos fiscais apurados e das bases de cálculo negativas dos anos-calendário de 2001 a 2005, pleiteados na impugnação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais, relativamente ao AC 2006, conforme previsto no mencionado art.273, e na forma apurada pela fiscalização e também determinada pelo Parecer invocado pela interessada.

(...)

Em consequência, a argumentação desenvolvida pela interessada no sentido de que as despesas glosadas pela fiscalização seriam dedutíveis na apuração do Lucro Real, relativamente aos anos-calendário a que correspondem, pelo regime de competência, perde o seu sentido.

Além disso, as restrições feitas pela fiscalização foram efetuadas em relação à dedutibilidade das despesas de que se trata no AC 2006, uma vez que tais despesas, por não estarem diretamente ligadas à produção de bens, não poderiam receber o tratamento de custos, aspecto com o qual, é necessário ressaltar, a interessada concordou.

**Dessa forma, torna-se devido o IRPJ apurado em função da redução indevida do lucro apurado no AC 2006.**

(...)

Aplicam-se à CSLL as mesmas razões de decidir em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

#### **Da Exigência do PIS e da COFINS sobre Variações Monetárias Ativas**

Embora não tenha questionado o fato de a fiscalização ter incluído as variações monetárias em foco na composição da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, que, no caso, teve como consequência a redução do saldo do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL do AC 2007, a interessada apresenta-se inconformada com a exigência de créditos tributários de PIS e de COFINS sobre tais receitas, invocando as disposições do art.1º do Decreto nº 5.442/2005, que determina:

(...)

Realmente, o conteúdo do parágrafo único do art.375 do RIR/1999 (cuja base legal é o art.9º da Lei nº 9.718, de 1998), combinado com as disposições do art. 1º

do Decreto nº 5.442, de 2005, leva-me a concluir estar correto o entendimento da interessada no que tange à aplicabilidade da alíquota zero a tais receitas, não sendo, portanto, a meu ver, cabível a exigência do PIS e da COFINS em lide.

*[relativo aos juros sobre multa de ofício]*

Diante do exposto, não merece prosperar o argumento apresentado pela interessada com vistas a afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Eis a conclusão do acórdão recorrido:

À vista do exposto, VOTO no sentido de ACOLHER EM PARTE a impugnação apresentada, para:

- EXONERAR a interessada das cobranças do PIS e da COFINS, do AC 2007, nos valores de, respectivamente R\$ 1.766,25 e R\$ 8.136,06;
- DECLARAR DEVIDOS os créditos a seguir discriminados, relativos ao AC 2006, aos quais devem ser acrescidos a multa de ofício de 75%, na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, e os correspondentes juros de mora:  
Imposto de Renda Pessoa Jurídica .....R\$ 362.836,64  
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido .....R\$ 133.799,01
- 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.

Cientificada em 06 de fevereiro de 2015 (fls. 2.083), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.088 a 2.123), no dia 10 de março de 2015. Arguiu, em linhas gerais, as mesmas matérias de defesa da impugnação. Destaco: (i) defende 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.

Essa 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, na sessão de 17 de novembro de 2022, converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução nº 1302-001.105 (fls. 2.139 a 2.155). Após afastar a preliminar de nulidade arguida e tecer algumas considerações sobre o mérito do julgamento, assim entendeu o i. relator:

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.

Com o retorno dos autos após a realização da diligência determinada, no Termo de Diligência (fls. 3.906 a 3.909) a autoridade fiscal assim concluiu:

### **1) PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANOS ANTERIORES.**

1.1) Tendo em vista o longo período transcorrido entre a lavratura do Termo de Verificação Fiscal No 014, o correspondente auto de infração e a conversão em diligência pelo CARF, não é possível acessar o sistema DIPJ para os anos calendários de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

1.2) As Declarações de Informação de Pessoa Jurídica (oram, entretanto, recuperadas através do sistema CONTÂGIL e juntadas ao presente processo.

1.3) Verificamos que as DIPJ AC 2001 e AC 2002 apresentam a Demonstração do Lucro Real com todos os campos zerados.

1.4) A DIPJ AC 2003, 2004 e 2005 apresentam os seguintes resultados, respectivamente:

LUCRO REAL AC 2003 - R\$ -42.674,66

LUCRO REAL AC 2004 - R\$ -3.693,88

LUCRO REAL AC 2005- R\$ -15.130,34

1.5) Estas informações são coincidentes com as que se encontram às fis. 20 do acórdão 12-72.424 - 4a Turma da DRJ/RJO, que indicam que o Lucro Real apurado para os anos calendários de 2001 e 2002 seria igual a zero e que haveria prejuízo fiscal para os anos calendários de 2003, 2004 e 2005, o qual entendemos, foi considerado por esta fiscalização, para fins de compensação, quando da lavratura do Auto de Infração (R\$ 61,498,88), por se encontrar devidamente registrado no sistema E-Sapli

1.6) Nos termos da diligência determinada pela CARF e considerando-se para fins de apuração do resultado. SOMENTE as despesas glosadas pela fiscalização, e os resultados consignados em DIPJ, acerca dos quais não é possível mais efetuar qualquer tipo de questionamento, diante do tempo transcorrido, conclui-se pelo seguinte panorama:

**(v) Contribuição Sindical SECOVI**

31/12/2003 - R\$ 7.303,51

**(vi) Despesas com CPMF, IOF, INSS, PIS e COFINS**

31/12/2001 - R\$ 5.745,86

**(iv) Despesas com Publicações e Jornais**

31/12/2001 - R\$ 27.690,55

31/12/2002 - R\$ 126.017,16

31/12/2003 - R\$ 2.940,40

**(I) Despesas com Stand de Vendas**

30/12/2002 - R\$ 659.255,83

30/12/2003 - R\$ 201.672,30

**(II) Despesas com IPTU**

31/12/2005 - R\$ 193.940,10

1.7) Levando-se em conta, portanto, somete as despesas glosadas pela fiscalização, nos termos abordados no item 1.7, chegamos a seguinte situação:

ANO CALENDÁRIO	PREJUÍZO FISCAL	BC NEGATIVA CSLL	PREJUÍZO ACUMULADO
2001	5.745,86 27.690,55	5.745,86 27.690,55	33.436,41
2002	126.017,16 659.255,83	126.017,16 659.255,83	818.709,40
2003	<b>42.674,66</b> 7.303,51 2.940,40 260.672,30	<b>42.674,66</b> 7.303,51 2.940,40 260.672,30	1.132.300,27
2004	<b>3.693,88</b>	<b>3.693,88</b>	1.135.994,15
2005	<b>15.130,34</b> 193.940,10	<b>15.130,34</b> 193.940,10	1.345.064,59

**2) POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO A PAGAR**

Diante do quadro elaborado, não há como afirmar que houve postergação de tributo a pagar.

**3) PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA AC 2005**

O Prejuízo Fiscal e a Base de Cálculo Negativa, nos termos já abordados, seriam resultantes da despesa com IPTU (R\$ 193.940,10) incorrida durante o ano calendário de 2005, acrescido do resultado consignado em DI PJ (R\$-15 130,34).

#### **4) POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO A PAGAR.**

Não há como se afirmar, diante do quadro elaborado que houve postergação de tributo a pagar

A contribuinte manifestou-se sobre o resultado da diligência (fls. 3.916 a 3.923). Os principais pontos a serem destacados são:

##### **ITEM 1:**

(...)

Como se vê, ao alocar as despesas dedutíveis ao efetivo ano-calendário em que ocorreram, a fiscalização apurou, ao final do ano-calendário de 2005, um saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.345.064,59, exatamente conforme demonstrado pela Requerente em seu recurso voluntário.

Dessa forma, considerando a glosa dessas despesas, no ano-calendário de 2006, o Lucro Real da Requerente seria de R\$ 1.699.881,78, como apurado no auto de infração. Assim, admitindo, apenas para fins de argumentação, a correção desse lançamento, de acordo com o artigo 15, da Lei nº 9.065/95, a Requerente **estaria autorizada a compensar 30% do novo Lucro Real apurado, correspondente a R\$ 509.964,53** (=30% \* R\$ 1.699.881,78). Esse montante é muito superior ao valor de R\$ 61.498,8815, considerado pela fiscalização no momento do lançamento, o que importa na incorreção na apuração de constituição dos débitos de IRPJ e de CSLL.

E, ainda, como demonstrado pela fiscalização na diligência realizada, em 31.12.2005, a Requerente possuía saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL no montante total de R\$ 1.345.064,59, o qual era suficiente para efetuar a compensação no montante de R\$ 509.964,53.

(...)

##### **ITEM 3:**

Para este item, a fiscalização respondeu que *“o Prejuízo Fiscal e a Base de Cálculo Negativa, nos termos já abordados, seriam resultantes da despesa com IPTU (R\$ 193.940,10) incorrida durante o ano-calendário de 2005, acrescido do resultado consignado em DIPJ (R\$ -15.130,34)”*.

Neste questionamento, contudo, a Requerente acredita que o objetivo dos conselheiros dessa Turma Julgadora na Resolução nº 1302-001.105 era entender, considerando apenas as despesas consideradas dedutíveis, qual seria, ao final do ano-calendário de 2005, o saldo acumulado de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, passível de compensação com até 30% do lucro real apurado no auto de infração para o ano-calendário de 2006, nos termos do artigo 15, da Lei nº 9.065/95.

Diante disso, a Requerente elaborou a planilha abaixo, nos moldes daquela elaborada pela fiscalização na resposta ao item 1, partindo apenas das despesas

consideradas dedutíveis no auto de infração, nos termos do artigo 299, do RIR/99 (vigente à época dos fatos):

CONSIDERANDO APENAS AS DESPESAS DEDUTÍVEIS			
ANO-CALENDÁRIO	PREJUÍZO FISCAL	BC NEGATIVA CSLL	PREJUÍZO ACUMULADO
2001	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
2002	R\$ 659.255,83	R\$ 659.255,83	R\$ 659.255,83
2003	R\$ 42.674,66	R\$ 42.674,66	R\$ 962.602,79
	R\$ 260.672,30	R\$ 260.672,30	
2004	R\$ 3.693,88	R\$ 3.693,88	R\$ 966.296,67
2005	R\$ 15.130,34	R\$ 15.130,34	R\$ 1.175.367,11
	R\$ 193.940,10	R\$ 193.940,10	

Como se vê, ainda que sejam alocadas somente as despesas consideradas dedutíveis pela fiscalização no auto de infração ao efetivo ano-calendário em que ocorreram, seria apurado, ao final do ano-calendário de 2005, um saldo acumulado de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.175.367,11, ou seja, montante ainda superior ao valor necessário para compensar 30% do lucro real apurado para o ano-calendário de 2006, correspondente a R\$ 509.964,53 (=30% \* R\$ 1.699.881,78).

(...)

Após tecer tais considerações, reitera o argumento sobre a nulidade do lançamento, em razão da violação ao art. 142 do CTN, por ter sido realizado em desacordo com o **Parecer Normativo COSIT nº 02/96** e com o **Decreto-lei nº 1.598/77** (desconsiderar despesas tardiamente escrituradas e realocá-las no período correto; e refazer a apuração do IRPJ e da CSLL de todos os anos-calendário envolvidos, a fim de verificar o efeito fiscal da postergação). Subsidiariamente, acaso não sejam consideradas dedutíveis as despesas postergadas, que se admita a possibilidade compensação de 30% do lucro real apurado, no auto de infração, para o ano-calendário de 2006 (R\$ 1.699.881,78), de acordo com o artigo 15, da Lei nº 9.065/95, para fins de redução dos débitos de IRPJ e de CSLL autuados. Por fim, reitera que as despesas eram, de fato, necessárias e dedutíveis do IRPJ, nos termos do artigo 299 do RIR/99, colacionando a seguinte tabela:

Despesas com Propaganda e Publicações	Despesas com Contribuição Sindical	Despesas com CPME, IOF, INSS, PIS e COFINS
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Propaganda</li> </ul> <p>Dedutibilidade expressamente autorizada pelo artigo 366, inciso IV, do RIR/99<sup>18</sup>.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Publicações de atas de assembleias, balanços patrimoniais</li> </ul> <p>Atividade obrigatória, por imposição legal, sob pena de impedir o funcionamento da empresa (artigo 94, da Lei nº 6.404/76<sup>19</sup>)</p>	<p>Contribuição sindical é compulsória para o empregador, em observância às regras previstas nos artigos 578, 580 e 587, do Decreto-Lei nº 5.452/43 (“CLT”)<sup>20</sup>.</p>	<p>Dedutibilidade expressamente autorizada pelo artigo 344, do RIR/99<sup>21</sup>.</p>

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### Admissibilidade

A admissibilidade do recurso já foi objeto de análise na Resolução nº 1302-001.105. De toda forma, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, acompanho o conhecimento já feito anteriormente.

### Delimitação da Controvérsia

Válido ressaltar que a discussão objeto do Recurso Voluntário diz respeito somente à autuação relativa ao ano-calendário de 2006, pois, no que tange ao ano-calendário de 2007, na parte impugnada pela contribuinte, a decisão recorrida entendeu pela improcedência da autuação que constituiu créditos tributários de PIS e Cofins, não sendo este ponto da decisão objeto de Recurso de Ofício.

Ainda, sobre a autuação relativa ao ano-calendário de 2007, em que a autoridade fiscal entendeu pela omissão de receitas financeiras e, por consequência, na redução do “*prejuízo fiscal inicialmente apurado pelo fiscalizado*”, não houve insurgência da 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, a contribuinte 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 a contribuinte não teria se insurgido com relação a algumas despesas glosadas que, aos olhos da fiscalização, haviam sido registradas indevidamente no ano-calendário de 2006.

De fato, no apelo inaugural da contribuinte, esta não tece comentários e não refuta 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”*, tal como constou no acórdão recorrido.

Contudo, como será demonstrado a seguir, a irresignação da contribuinte com relação ao eventual erro cometido pela fiscalização na quantificação do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2006, caso superada por este colegiado, tornará a delimitação da lide neste ano-calendário sem sentido, uma vez que a análise do acórdão recorrido não avançou na temática da glosa de cada uma das despesas consideradas indedutíveis do lucro real.

Por outro lado, também será demonstrado a seguir, que, caso acatada parcialmente a tese de defesa do contribuinte, devem ser analisadas somente a dedutibilidade das despesas impugnadas pela contribuinte.

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 CSLL, tendo em vista a constatação de que houve postergação de despesas e que estas ensejaram, nos termos da acusação fiscal, a *“redução indevida do Lucro Real”*.

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

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL**

Em razão da preliminar de nulidade ter sido enfrentada na Resolução anteriormente proferida por essa Turma, aproveito as fundamentações do i. relator:

Em seu Recurso Voluntário, com toda vênua, 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° 2/96 e do Decreto nº 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.

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 atuante 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.

(...)

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

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.

Assim sendo, não há qualquer nulidade que tenha sido configurada, seja ela relativa ao próprio auto de infração, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972 ou da decisão de piso, cujo fundamento jurídico seria o não enfrentamento das matérias de defesa arguidas pela contribuinte, implicando o cerceamento do seu direito de defesa.

Diante do exposto, sobre a preliminar de nulidade do lançamento ou da decisão, **nego provimento** ao recurso voluntário.

## MÉRITO

### Postergação de Despesas

Conforme relatado, a acusação fiscal se esteia na indevida postergação no reconhecimento de despesas operacionais incorridas e/ou pagas em anos-calendários anteriores ao ano de 2006. Algumas delas, ainda, foram consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal, isto é, além da postergação, o fundamento do auto de infração seria a indedutibilidade de algumas das despesas.

Da análise do TVF, verifica-se que o principal fundamento do lançamento é a postergação do seu registro, pois maior parte delas foi considerada dedutível. Destaco o trecho que analisa cada uma das despesas:

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 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.***[destaque do relator: matéria não impugnada]*

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 uma redução indevida do Lucro Real do AC 2006, através da postergação de despesa no valor de **R\$ 156.648,11** (Cento e cinqüenta 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 cinqüenta 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 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 cinqüenta 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. *[destaque do Relator: matéria não impugnada]*

(...)

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 referida multa levada para o resultado contábil sem a respectiva adição no cálculo do Lucro Real.

Neste sentido, para fins didáticos, elenca-se cada uma das despesas glosadas no ano-calendário de 2006 e o fundamento para cada uma das glosas, aproveitando de trecho da resolução que precedeu esse julgamento:

- (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. Matéria não impugnada.;
- (iv) **R\$ 156.648,11** – Despesas com publicações em jornais e 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; e
- (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. Matéria não impugnada.

Com relação às parcelas do IPTU, cujo pagamento não foi comprovado (item “iii”) e a multa suportada em decorrência do atraso na entrega do empreendimento (item “vii”), não tendo se insurgido a contribuinte contra o seu lançamento, **devem ser mantidas as glosas**, sendo tal questão incontroversa.

Por outro lado, a Recorrente, em seu apelo, defende a dedutibilidade das seguintes despesas, que, além de terem sido postergadas indevidamente, aos olhos da fiscalização, também seriam indedutíveis do lucro real. São elas:

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

Contudo, antes de adentrar no mérito da dedutibilidade das referidas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é prejudicial verificar a possibilidade de postergação das despesas, matéria arguida como preliminar de nulidade, mas cuja apreciação entendo ser de mérito.

#### Postergação das Despesas – considerações teóricas

Quanto à postergação de despesas, o artigo 6º, §§4º e 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina o seguinte:

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

(...)

§ 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.

O §4º prescreve que nas infrações relacionadas a receitas realizadas ou despesas incorridas em períodos distintos, serão consideradas na determinação do lucro real do período competente, sendo excluídas do lucro líquido ou adicionadas, conforme o caso. Isso significa que uma receita postergada ou uma despesa antecipada, situações que gerariam prejuízo aos cofres públicos, via de regra, devem ser deslocadas conforme a regra do regime de competência, bem como nos casos em que se posterga despesa ou antecipa receita, também deveriam ser refeitas as apurações, a fim de verificar os efeitos do desrespeito ao regime de competência.

Em seguida, a interpretação estrita do §5º indica ser passível de lançamento do imposto de renda a conduta de escriturar receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro que: (i) postergue o pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido; ou (ii) reduza indevidamente o lucro real *em qualquer período-base*.

O valor jurídico protegido pelas normas é cristalino: não pode o contribuinte postergar a formação do lucro real tributável e exigível por meio de escrituração extemporânea de receitas (alínea “a”) ou reduzir esse mesmo resultado com antecipação de despesas (alínea “b”). Constatadas tais situações, o lançamento de ofício deve ser realizado e igualmente deve ser refeita a apuração dos períodos impactados, conforme previsão do §4º. Obviamente, resguarda-se o fluxo de caixa dos cofres públicos, evitando postergações ou reduções do imposto de renda num determinado período-base.

Contudo, a legislação não determina, ao menos expressamente, os efeitos da “postergação de despesa”, isto é, daquela que tem o condão de *reduzir o lucro real de períodos posteriores*, mas não daquele que efetivamente incorrerá. Poder-se-ia interpretar que tal situação está abarcada pela hipótese da alínea “b”, porquanto utiliza o legislador da expressão “em

*qualquer período-base*". Essa interpretação não é desprovida de racionalidade, já que existem hipóteses que a postergação da despesa contrariaria a proteção jurídica supramencionada, basta exemplificar a situação hipotética do contribuinte que apura prejuízo fiscal em anos anteriores e posterga despesas para os períodos em que auferir lucro tributável (deixa-se de acrescer a despesa ao prejuízo fiscal acumulado no período para reduzir o lucro de período posterior, erodindo a base do lucro real corrente e burlando a trava de 30% da compensação de prejuízos); ou também, quando se reconhece despesa cujo prazo prescricional quinquenal de repetição de indébito já tenha transcorrido; ou, ainda, se as despesas postergadas são relativas a sociedade incorporada com prejuízos fiscais acumulados, caso não seja passível de ser transferido pela sucessão societária.

Os exemplos ilustram efeitos diversos do preconizado na lei e exatamente por essa razão que a previsão do §4º do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.598/1972 existe. Serão refeitas as apurações conforme o regime de competência e será lançado o tributo, caso resulte em postergação do imposto de renda devido ou em redução do tributo devido, em prejuízo ao Erário.

Não obstante a previsão legal, a melhor interpretação sobre a *postergação de despesas* é aquela que é capaz de preservar o valor defendido pelas regras postas e que não imponha interpretações restritivas aos contribuintes que não escrituraram despesas no período-base adequado, apurado de acordo com o princípio contábil da competência, quando a recomposição das bases de cálculo não resulte em prejuízos ou benefícios. Entendo isso, pois acaso fosse permitido lançar o tributo com base em postergação de despesas ou antecipação de receitas, fatalmente a partir do lançamento surgiria uma relação dual: o crédito tributário constituído teria como contrapartida uma potencial repetição de indébito (pagamento a maior em períodos anteriores).

Isso significa que, em detrimento da regra geral do regime de competência, excepcionalmente, o contribuinte até poderia escriturar receitas e despesas em períodos distintos daqueles em que deveriam ser contabilmente reconhecidas, desde que isso não altere o montante do imposto devido nos anos anteriores ao da ocorrência da despesa ou postergue o seu pagamento por meio de antecipação de despesas. Não se pode postergar o reconhecimento de receitas e nem antecipar despesas, sob pena de *gerar prejuízo ao Erário ou vantagem indevida ao contribuinte*; não obstante, não se deve tolher o direito de o contribuinte registrar extemporaneamente uma despesa, por resultar em *vantagem indevida do sujeito ativo da relação jurídico-tributária*.

Entendo que segue essa mesma orientação, inclusive, o Parecer Normativo Cosit nº 02/1996, 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;

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, que (i) o comando legal é endereçado aos contribuintes e ao Fisco; e (ii) identificada a postergação de alguma despesa, esta, além de ser excluída da apuração do lucro real fiscalizado, deve ser considerada no período em que deveria ter sido deduzida de acordo com o regime de competência, para, assim, se verificar se houve redução indevida do lucro tributável e, em especial, em qual o seu montante.

Na ocasião do julgamento do Acórdão nº 1302-004.990, sessão de 10 de novembro de 2020, cuja infração discutida era a glosa de despesas, racional semelhante foi esposado. Transcrevo trecho da ementa:

GLOSA. EQUÍVOCO NO REGISTRO DA DESPESA. DESRESPEITO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE. Na apuração do imposto de renda, o desrespeito ao regime de competência na escrituração de despesa não afasta a sua dedutibilidade quando não verificadas as hipóteses do art. 273 do RIR/99, quais sejam, redução ou postergação de pagamento do imposto. Assim, as despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência.

Essa também foi a interpretação observada no Acórdão nº 1401-001.732:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO DE DESPESAS De acordo com o art. 6o. do Decreto-lei 1.598/77, a inobservância do regime de competência não autoriza a exigência de IRPJ e CSLL, caso não sejam apurados tributos pela Fiscalização, após a recomposição das bases de cálculo correspondentes aos anos calendários em que se verificou inexatidão quanto ao período-base de escrituração.

REGISTRO CONTÁBIL. DESPESA. DEDUTIBILIDADE CONDICIONADA AO ANO-CALENDÁRIO DE REGISTRO. Não há em nosso sistema tributário norma que condicione a dedutibilidade da despesa ao ano-calendário de seu registro contábil, nem a sua contabilização diretamente a contas de patrimônio líquido. Ou seja, não há norma que obrigue o contribuinte a registrar a despesa contabilmente para excluí-la da apuração do lucro real no LALUR, no ano da sua exclusão.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada

Tal entendimento é igualmente manifestado em diversas decisões deste CARF, embora em alguns casos os contribuintes não tenham comprovado a ausência de prejuízo ao Erário. Destaco-os: **Acórdão nº 1401-002.032**, de relatoria do **Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**; **Acórdão nº 9101-006.706**, de relatoria do **Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado**; **Acórdão nº 9101-001.279**, de relatoria da **Conselheira Susy Gomes Hoffman**; **Acórdão nº 1401-001.607**, de relatoria do **Conselheiro Antonio Bezerra Neto**; **Acórdão nº 1103-00.316**, de

relatoria do **Conselheiro Marcos Shigueo Takata**; e **Acórdão nº 1402-002.343**, de relatoria do **Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira**.

Feitas tais considerações, analiso o caso em apreço.

#### Impossibilidade de Postergação das Despesas – caso concreto

Frente às considerações teóricas acima desenvolvidas, no caso concreto, **não há dúvidas de que houve uma postergação indevida de despesas, adequadamente glosadas pela fiscalização**. A própria contribuinte, de certo modo, não refuta essa acusação fiscal.

Até o ano de 2005 a contribuinte acumulara prejuízo fiscal, ao passo que no ano de 2006, auferiu lucro tributável, no montante de R\$ 151.727,20. Tal lucro foi indevidamente diminuído com despesas incorridas em anos-calendários anteriores, de modo que, acaso desconsideradas, seria tal lucro maior.

A situação fática se subsume exatamente ao artigo 6º, §5º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1972 e o lançamento de ofício é legítimo, pois, no caso concreto, não se pode admitir a postergação de despesas incorridas em anos em que o sujeito passivo acumula prejuízo fiscal e aufere resultados negativos, sob pena de burlar a trava dos 30% de compensação de prejuízos fiscais, diminuindo o lucro tributável “corrente/fiscalizado” em detrimento de se apurar um prejuízo fiscal maior em anos anteriores. Tal situação contraria o bem jurídico tutelado na norma tributária, acarretando efetivo prejuízo ao fluxo de caixa do Erário.

Por essa razão, as postergações de despesas glosadas foram adequadamente identificadas e lançadas pela autoridade fiscal, motivo pelo qual **nego provimento** ao Recurso Voluntário nesse tema.

Não obstante a impossibilidade de postergar as despesas glosadas pela autoridade fiscal, ainda deve-se verificar o prejuízo fiscal acumulado até o ano de 2005 e escrutinar a dedutibilidade das despesas.

#### **Recálculo do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa Acumulada até 2005**

Em sua defesa, a recorrente sustenta 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, a contribuinte invoca a orientação dada no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, ambos já analisados.

Neste sentido, afirma que, ao descumprir as disposições legais 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.

Assiste razão em parte à contribuinte. Explica-se.

Na apuração do lucro líquido, a contabilização das receitas e dos custos e/ou despesas deve respeitar, em regra, o regime de competência. Apenas quando a própria lei admite a adoção do regime de caixa este será possível de ser adotado.

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 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, ou seja, é patente que houve uma postergação no reconhecimento destas despesas, fato este que, reitera-se, não foi contestado pela recorrente em seus apelos.

Ainda assim, o §4º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 determina ser dever da fiscalização ou do contribuinte, uma vez identificada a escrituração de uma despesa em um período-base incorreto, após promover a exclusão da despesa do período-base fiscalizado, adicioná-la ao período-base competente, considerado como correto segundo o regime de competência.

Assim, não é possível endossar o fundamento da decisão de piso, segundo o qual entendeu que como a 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.

Como, de fato, houve prejuízo ou lucro líquido ajustado igual a zero sem a consideração das despesas glosadas, caso a contribuinte as tivesse contabilizado no período de apuração adequado, em respeito ao regime de competência, a princípio, o prejuízo fiscal seria maior do que o até então declarado e considerado pela fiscalização no lançamento. Não tem lógica a construção feita pelos julgadores da DRJ.

Não se pode ignorar que o agente atuante deixou claro no TVF que 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.”

O saldo do prejuízo considerado pela fiscalização foi aquele declarado pela contribuinte sem somar aos respectivos períodos de apuração as despesas postergadas e posteriormente glosadas pelo agente atuante. Assim, é certo que, ao proceder o cálculo do tributo devido pela indevida redução no ano-calendário de 2006, a fiscalização se equivocou na

quantificação do crédito tributário, notadamente porque não cumpriu a determinação legal contida no §4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, considerando prejuízo fiscal acumulado menor do que o efetivamente existente.

Deve-se ressaltar, como expressamente apontado no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996 que o ônus de quantificação correta do crédito tributário, nos casos de lançamento de ofício com fundamento na postergação, é do Fisco.

Exatamente por essa razão foi precisa conversão em diligência anteriormente determinada, porquanto foi possível recalculer o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de anos anteriores, a fim de aferir seus efeitos no crédito tributário ora debatido.

Adentrando ao resultado da diligência fiscal, o prejuízo fiscal acumulado até o ano de 2005 totalizou R\$ 1.345.064,59, considerando dedutível todas as despesas glosadas do lucro real do período e também as glosas de despesas não impugnadas pela contribuinte (duas parcelas de IPTU não comprovadas e a multa incorrida por atraso na entrega de empreendimento ao Sr. Antônio Sanches Galdeano, cujos valores somados correspondem a R\$ 264.588,87).

Tal valor contrasta com os R\$ 1.175.367,11 apresentados pela contribuinte em sua manifestação sobre a diligência, porquanto esse cálculo tomou por base somente as despesas consideradas dedutíveis pelo auto de infração – excluindo-se aquelas cuja dedutibilidade é questionada nos autos de infração.

Com relação aos itens “i” e “ii”, como não existe acusação fiscal sobre a indedutibilidade das despesas relacionadas ao “STAND” e “IPTU”, nos respectivos valores de R\$ 919.928,13 e R\$ 193.940,10, até porque foram consideradas despesas operacionais conforme relatório fiscal, tais montantes devem acrescer ao prejuízo acumulado dos anos anteriores ao ano-calendário de 2006.

Portanto, deve-se **prover o pleito da contribuinte** no mérito, para que se corrija e recomponha o prejuízo fiscal acumulado nos períodos anteriores ao ano-calendário de 2006, a fim de que seja corretamente compensado o prejuízo fiscal com o auto de infração, em sendo o caso, considerando na formação de tal prejuízo fiscal as despesas dedutíveis do lucro real.

Antes, porém, de se aferir o prejuízo fiscal acumulado ao final do ano-calendário de 2005, é necessário decidir sobre a dedutibilidade das despesas de publicidade e publicação, contribuição sindical e relacionadas aos tributos CPMF, IOF, INSS, PIS e Cofins do lucro real (itens “iv”, “v” e “vi” do resumo didático feito).

### **Dedutibilidade de Despesas**

Como já explanado, na impugnação, a contribuinte expressamente refuta a glosa relacionada à dedutibilidade das despesas com publicações em jornais, contribuição sindical e tributos devidos nos anos-calendário de 2001 a 2003, aduzindo que deveriam ter sido deduzidas

no período de apuração em que efetivamente ocorreram (tópico 52, fl. 1.949). Fundamenta sua pretensão em abstrato no artigo 299, do RIR/1999.

No tópico “(ii.a)” da impugnação (fls. 1.952 a 1954), insurge-se contra a glosa da dedutibilidade das despesas de publicidade e publicações, com esteio no artigo 366, inciso IV, do RIR/1999 e no artigo 94, da Lei nº 6.404/1976.

No tópico “(ii.b)” da impugnação (fls. 1.955 a 1.957), com base no artigo 13, inciso V, da Lei nº 9.249/1995 c/c os artigos 578, 580, inciso III, e 587, do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (“CLT”), fundamenta serem dedutíveis da apuração do lucro real as contribuições sindicais, porquanto compulsórias para o empregador custeando atividades sindicais e a “conta especial emprego e salário”, parcela componente dos recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador.

Por fim, no tópico “(ii.c)” da impugnação (fls. 1.957 a 1.958), defende, com base no artigo 344, do RIR/1999, a dedutibilidade da CPMF, IOF, INSS, PIS e Cofins, do lucro real.

A autoridade fiscal, no TVF, considerou:

*[com relação às despesas de publicidade e publicação]*

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.

*[com relação às despesas da contribuição sindical]*

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.

*[com relação às despesas dos tributos CPMF, IOF, INSS, PIS e Cofins]*

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.

**A DRJ, por sua vez, embora tenha relatado que tal matéria foi impugnada especificamente pela contribuinte em sua insurgência, não analisou a dedutibilidade dessas despesas do lucro real, fundamentando suas razões somente na impossibilidade de postergação de despesas e na desnecessidade refazer as apurações dos períodos anteriores.** Assim decidiu:

Em consequência, a argumentação desenvolvida pela interessada no sentido de que as despesas glosadas pela fiscalização seriam dedutíveis na apuração do Lucro Real, relativamente aos anos-calendário a que correspondem, pelo regime de competência, perde o seu sentido.

Além disso, as restrições feitas pela fiscalização foram efetuadas em relação à dedutibilidade das despesas de que se trata no AC 2006, uma vez que tais despesas, por não estarem diretamente ligadas à produção de bens, não poderiam receber o tratamento de custos, aspecto com o qual, é necessário ressaltar, a interessada concordou.

Com a devida vênia, não é o que aconteceu: a contribuinte, desde a instauração do litígio, não concordou com a indedutibilidade sustentada pela autoridade fiscal com relação a três despesas: *despesas com publicidade e publicação, com a contribuição sindical e com os tributos CPMF, IOF, INSS, PIS e Cofins*.

Tais matérias foram autonomamente impugnadas e devolvidas em Recurso Voluntário (fls. 2.109 a 2.118).

Nesse sentido, embora a decisão de piso tenha interrompido sua análise quando constatou a impossibilidade de postergação de despesas na apuração feita pela contribuinte e na desnecessidade de se realocá-las aos períodos de apuração em que incorridas, conforme o regime de competência, acaso considerada inadequada a forma de apuração do prejuízo fiscal dos anos anteriores, o tema da dedutibilidade das três despesas supramencionadas não foi enfrentado.

Tal como exposto, é imprescindível refazer a apuração dos períodos cujas despesas postergadas foram pagas ou incorreram, de acordo com o §4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 – até porque isso impactará no prejuízo fiscal acumulado, passível de compensação de

ofício. Mas, antes, tendo o auto de infração glosado despesas sob o fundamento de sua desnecessidade, o mérito das glosas deveria ser analisado pela DRJ.

Assim, nesse momento processual, analisar o mérito da dedutibilidade das despesas do lucro real implicaria supressão de instância em desfavor à contribuinte, infringindo o exposto no artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, o qual determina que a decisão deverá referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Soma-se a isso o fato de serem matérias de defesa autônomas, cuja premissa da DRJ para não analisar o mérito das insurgências foi superada neste julgamento. Necessário, portanto, que o processo retorne à instância de julgamento de origem para analisar a impugnação, com relação a esses pontos específicos.

**Por isso, especialmente sobre o mérito da glosa das despesas com publicidade e propaganda, da contribuição sindical e dos tributos CPMF, IOF, INSS, PIS e Cofins, determino o retorno dos autos à DRJ para enfrentamento dos temas.**

Isso é necessário e relevante para quantificar o prejuízo fiscal acumulado até o ano-calendário de 2005 e para verificar o limite de compensação dos prejuízos acumulados no lançamento aqui debatido.

Diante do exposto, **determino o retorno dos autos à DRJ para que analise o mérito das glosas lançadas pela fiscalização.**

#### RESULTADO DO JULGAMENTO

Diante dos fundamentos contidos nesse voto, no caso concreto, entendo:

- (i) não ser possível postergar as despesas incorridas em anos-calendário anteriores a 2006, em razão de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal acumulado até o ano de 2005, de modo que é adequado o lançamento de ofício com fundamento no artigo 6º, §5º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1972;
- (ii) que o procedimento fiscal de mensuração do valor lançado não foi correto, porquanto a autoridade fiscal não refez a apuração do prejuízo fiscal acumulado da contribuinte, computando as despesas postergadas nos seus respectivos anos-calendário, de acordo com o regime de competência, nos termos do §4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, sendo possível que seja corrigido o erro no decorrer deste processo administrativo;

- (iii) que o acórdão da DRJ não enfrentou o tema da dedutibilidade das despesas de publicidade e publicação, contribuição sindical e pagamento de tributos CPMF, INSS, IOF, PIS e Cofins, do lucro real.

## CONCLUSÃO

Ante ao exposto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para:

- (i) declarar a legalidade dos autos de infração lavrados, com relação à impossibilidade de postergação das despesas glosadas, nos termos do artigo 6º, §5º, alínea “b”, do Decreto-Lei nº 1.598/1972;
- (ii) afastar a fundamentação do acórdão da DRJ, que entendeu ser desnecessário apurar o prejuízo fiscal acumulado da contribuinte, computando as despesas postergadas nos seus respectivos anos-calendário, de acordo com o regime de competência, nos termos do §4º, do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996; e
- (iii) determinar o retorno dos autos à DRJ, para que decida sobre o mérito da dedutibilidade das despesas de publicidade e publicação, contribuição sindical e pagamento de tributos CPMF, INSS, IOF, PIS e Cofins, do lucro real e, em sendo o caso, decida sobre a compensação dos prejuízos fiscais acumulados e seus efeitos sobre o lançamento sob análise.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**