



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

Processo nº 13802.000070/94-37
Recurso nº 108-139.067 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.389 – 1ª Turma
Sessão de 01 de outubro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente SADIVE S.A. DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

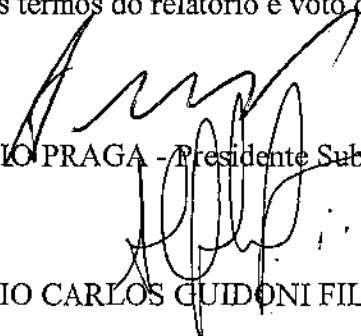
Assunto: IRPJ

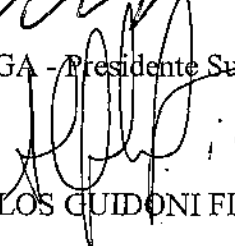
Exercício: 1991

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO. LIMITE DE 30%. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO. ÔNUS DA COMPROVAÇÃO. Cabe ao contribuinte demonstrar que o imposto indevidamente não pago foi recolhido posteriormente e antes da fiscalização, para se cogitar de postergação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

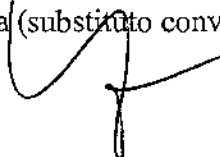
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA - Presidente Substituto.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 08 FEV 2010

~~Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga~~
(Presidente Substituto), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto),
Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho,
Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior
(substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado).



Relatório

Com base no permissivo do art. 5º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n. 55/98, o Contribuinte interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“IRPJ - CSL - ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DE TRIBUTO - OCORRÊNCIA - Para ficar caracterizado o erro na determinação do valor tributável no lançamento que glosou a despesa contabilizada antecipadamente, deixando de observar a figura da postergação no pagamento de tributos, deve a empresa comprovar os seus recolhimentos nos períodos seguintes. Não ficando demonstrado que houve efetivamente os pagamentos correspondentes aos montantes devidos, até a data da lavratura do auto de infração, deve ser mantido o lançamento da glosa de despesa, porque a postergação no pagamento de tributos pressupõe estarem presentes as circunstâncias de inobservância do regime de competência e o pagamento do tributo em período-base posterior.”

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

“Contra a empresa Sadive S.A. Distribuidora de Veículos, foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 19/22, e CSL, fls. 27/30, ainda em litígio após a exoneração processada pelo julgamento de primeira instância, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no exercício de 1991, período-base de 1990, descrita às fls. 22 e no Termo de Constatação de fls. 18:

“Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação. A empresa corrigiu pelo IPC no Ativo: Investimentos, Imobilizado, e o Diferido e no Passivo, o Patrimônio Líquido. Entretanto, a fiscalizada lançou integralmente essa correção pelo IPC no próprio exercício de 1990, contrariando as normas do art. 3º da Lei nº 8.200, de 28.06.91 e da Lei 8.682, de 14.07.93.”

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 12/07/94, em cujo arrazoado de fls. 36/53, alega ser incabível o expurgo da diferença IPC/BTNF no reconhecimento da correção monetária no balanço encerrado em 31 de dezembro de 1990, bem como o diferimento dos efeitos tributários da despesa de correção monetária apurada nesse balanço, não devendo ser aplicada a regra prevista na Lei nº 8.200/91.

Em 21 de março de 2003 foi prolatado o Acórdão nº 3.472, da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, fls. 111/118, que considerou procedente o lançamento em relação à matéria aqui analisada, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:



"DIFERENÇA IPC/BTNF"

Os ajustes na correção monetária do balanço, relativamente à diferença entre IPC e BTNF do ano de 1990, devem ser reconhecidos tributariamente a partir de 1993 e até 1998, conforme preceitua a legislação. Não possui a autoridade julgadora de primeira instância administrativa competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente à mesma."

Cientificada em 23 de junho de 2003, Termo de ciência de fls. 135, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 23 de julho de 2003, em cujo arrazoadado de fls. 137/144 sustenta que:

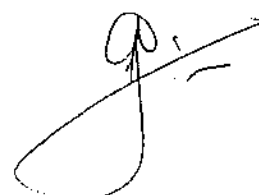
1- não ignora que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 201.465/MG, na sessão de 02/05/2002, firmou entendimento de que a aplicação do art. 3º da Lei nº 8.200/91 ao cálculo da correção monetária dos balanços encerrados em 31/12/1990 não ofende a Constituição Federal;

2- a jurisprudência do Conselho de Contribuintes vem seguindo o entendimento da Suprema Corte, anulando, entretanto, os lançamentos que se limitam simplesmente a glosar a despesa relativa ao saldo devedor da correção monetária das contas patrimoniais contabilizadas em 1990, sem observar o seu diferimento pelos seis anos-calendários subseqüentes, não analisando os efeitos da postergação no pagamento de tributos previstos no Parecer Cosit nº 02/96, pois ocorreu inobservância do regime de competência no reconhecimento do saldo devedor de correção monetária do balanço;

3- no caso em voga, houve erro na determinação do valor tributável lançado no auto de infração, que deveria ter sido calculado na forma de postergação de pagamento de tributos e não a simples glosa integral da despesa lançada no ano de 1990, porque, com base na Lei nº 8.200/91, a empresa teria direito de excluir do Lucro Real dos períodos seguintes as parcelas da despesa de correção monetária glosada"

No que interessa a essa instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra citado, o acórdão recorrido negou provimento a recurso voluntário do Contribuinte por entender que "deveria a contribuinte fazer prova de que pagou efetivamente em períodos de apuração subseqüentes, 1993 e 1994, ano da lavratura do auto de infração, os tributos em questão, para assim ficar caracterizada a ocorrência de postergação no pagamento de tributo"

Nesse ponto, sustenta o Contribuinte divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão n. 101-93051, segundo o qual, em caso de inobservância quanto a período-base de apropriação de despesa "cabe ao fisco recompor os lucros tributáveis dos períodos-base envolvidos para, somente assim, apurar o verdadeiro reflexo fiscal, seja redução indevida do lucro real, seja postergação no pagamento do imposto".



Inicialmente, o recurso especial do Contribuinte não foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 108-112/2007, fls. 248/249). Em sede de Agravo, o recurso especial foi parcialmente admitido, somente no que toca à divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contra-razões, pelas quais sustenta a legalidade e validade do auto de infração e pede seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' shape with a small loop at the top and a horizontal stroke at the bottom.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

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

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

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

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

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

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

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

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

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

valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente”).

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

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

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem

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

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

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

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

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

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

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

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

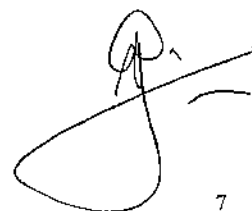
6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexactidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria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

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

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

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos artigos 27-A e 27-B da Lei nº 8.083, de 11 de janeiro de 1991, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

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



postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores."

Pois bem.

Parece-me não haver dúvida de que o caso dos autos trata de (potencial) hipótese de postergação pela modalidade de antecipação de custos ou despesas. Cinge-se a discussão apenas em saber de quem seria o ônus de provar a ocorrência (ou inoccorrência) de postergação em cada caso concreto para fins de justificar a manutenção/cancelamento do auto de infração: (i) se da Fiscalização, a priori, no ato do lançamento; ou (ii) se do Contribuinte, a posteriori, em eventual contencioso administrativo em que questiona a ilegitimidade do lançamento por alegada afronta ao disposto no RIR/80.

Tenho para mim que assiste razão ao acórdão recorrido.

Se é certo, de um lado, que a Fiscalização não tem a prerrogativa de lavrar lançamentos em desacordo com o texto da lei, parece-me evidente, de outro lado, que incumbe ao contribuinte a prova do fato que ilidiria a legitimidade do auto de infração. Como bem ressaltado pelo acórdão recorrido *"deveria a contribuinte fazer prova de que pagou efetivamente em períodos de apuração subsequentes, em 1993 e 1994, ano da lavratura do auto de infração, os tributos em questão, para assim ficar caracterizada a ocorrência de postergação no pagamento de tributo. Sem a prova do pagamento de tais valores nos anos de 1993 e 1994 não há como ser admitido o erro na determinação do valor tributável"*.

Não tenho dúvida de que o fato de a Fiscalização não ter atestado expressamente a inexistência de postergação torna frágil a atuação. Contudo, tal circunstância, por si só, não é suficiente para justificar o cancelamento *ipso facto* do auto de infração. A mera potencialidade de o lançamento estar equivocado (pela efetiva ocorrência de postergação) não tem o condão de provocar, de plano, sua insubsistência. Para tanto, é indispensável a prova (a meu ver, pelo Contribuinte) de que está caracterizada no caso a hipótese versada no citado art. 171 do CTN.

Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência desse Colegiado. Veja-se, a título ilustrativo, ementa de voto de lavra do Conselheiro José Clóvis Alves, *verbis*:

"Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-05.386 em 20.03.2006

IRPJ - Ex: 1996

IRPJ- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO de 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS

N.ºs 8.981 e 9.065 de 1995 - A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da base negativa do IRPJ, determinada pelas Leis números 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

A partir do ano calendário de 1995, o lucro líquido ajustado e a base de cálculo positiva do IRPJ poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e base negativa, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e parágrafo único e 58, da Lei 8981/95, arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95).

Inadmissível a tese de **postergação**, quando a empresa não prova que obteve lucro e fez recolhimentos do tributo, no interregno entre o fato gerador e o período encerrado imediatamente antes da lavratura do auto de infração.

Recurso especial negado Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire que deu provimento ao recurso.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 16.07.2007

Relator: José Clóvis Alves

Recorrente: MULTICONSULTORIA S/C LTDA.

Interessado: FAZENDA NACIONAL"

No mesmo sentido:

"Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-05.305 em 21.09.2005

IRPJ - Ex: 1996

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO - LIMITE DE 30% - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO - ÔNUS DA COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte demonstrar que o imposto indevidamente não pago foi recolhido posteriormente e antes da fiscalização, para se cogitar de **postergação**. Recurso especial negado. Por unanimidade de votos. NEGAR provimento ao recurso. Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 29.12.2006

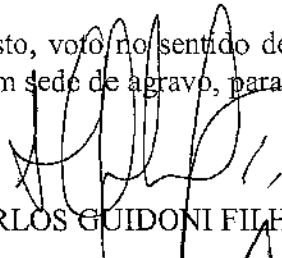
Relator: José Henrique Longo

Recorrente: INCORPORADORA MELO RODRIGUES LTDA.

Interessado: FAZENDA NACIONAL"



Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso do contribuinte,
nos limites da decisão proferida em sede de agravo, para, no mérito, negar-lhe provimento.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator