



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

Processo nº 13808.001680/99-67
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.369 – 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria IRPJ - CSLL - POSTERGAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCOPUS TECNOLOGIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1996

GLOSA DE CUSTOS QUE DEVERIAM SER ATIVADOS.
INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Descabe reconhecer como inobservância de regime de competência despesas de depreciação relativa a gastos que deveriam ser ativados e foram deduzidos como despesas, sem que a contribuinte logre comprovar a possibilidade dessa dedução, nos termos da lei.

Recurso Especial do ProcuradorProvido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Helio Eduardo de Paiva Araújo, André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Luis Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio de Recurso Especial de Divergência (e-fls. 384 e ss.), contra o Acórdão nº 1803-00.017 (e-fls. 362 e ss.), de 18/03/2009, o qual deu provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa: INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

O registro contábil, em data errônea, de custo, despesa ou receita, quer no resultado, quer no patrimônio líquido como ajuste de exercícios anteriores, se enquadra perfeitamente nas disposições de inobservância do regime de competência, que, conforme dispõe o PN CST nº 2/96, que interpreta o § 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, só pode gerar lançamento se houver prejuízo ao fisco.

Conforme o Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal (e-fls. 117 e ss.), a contribuinte foi objeto de ação fiscal, na qual foi constatado que esta contabilizou como despesas dedutíveis vários pagamentos relativos a obras de construção civil, que deveriam ter sido levados ao ativo da empresa, como custo de aquisição, nos termos do art. 244, §§1º e 2º do RIR/94. Como consequência, foram lavrados autos de infração (e-fls. 123 e ss) para exigir IRPJ, CSLL e seus encargos moratórios.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 159 e ss), pleiteando que fosse declarada a improcedência dos autos de infração sob o fundamento de que as despesas realizadas são dedutíveis e, mesmo se consideradas ativáveis, deveria ser deduzido o correspondente valor da depreciação ocorrida nos anos seguintes. A decisão de primeira instância deu provimento parcial à impugnação referida, exonerando a parte do crédito tributário relativa a alguns pagamentos que foram considerados dedutíveis.

A contribuinte recorreu dessa decisão por meio de recurso voluntário (e-fls. 287 e ss.), no qual alegou que a despesa de manutenção somente é ativável quando aumentar a vida útil do bem em mais de um ano e que a fiscalização não demonstrou esse acréscimo para as despesas glosadas. Subsidiariamente, alega que o lançamento deveria ter abatido, a título de postergação, o valor da depreciação dos bens beneficiados.

Ao apreciar o recurso voluntário, a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes entendeu que se tratava de postergação de tributos, entendendo que houve erro na tipificação da infração, e declarou insubstinentes os lançamentos.

Por seu turno, a Fazenda Nacional recorre (e-fls. 384 e ss.) apontando como fundamento o entendimento de que a postergação somente poderia ter sido admitida na decisão recorrida se a contribuinte tivesse demonstrado a satisfação do crédito tributário, ainda que posteriormente ao período devido, o que não teria ocorrido. Para tanto, aponta decisões do CARF nesse sentido. O recurso foi admitido por meio do despacho de e-fls. 396 e ss.

Em contrarrazões, a contribuinte ataca, inicialmente, a admissibilidade do recurso, afirmando que nenhum dos paradigmas apontados versa sobre despesas relativas a reformas, de forma que não teria sido evidenciada a divergência de interpretação. No mérito, afirma que o ônus de demonstrar a infração tributária é da fiscalização, inclusive o de demonstrar a postergação, quando sabe da ocorrência desse fato.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Admissibilidade

O recurso em análise foi impetrado em razão de alegada divergência de interpretação da legislação tributária, no que diz respeito ao alcance do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ao procedimento de apuração do lucro real quando for verificada a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de despesa dedutível. A decisão recorrida afirmou que o fato de a empresa ter antecipado uma despesa ou custo denota inobservância de regime de competência, a qual só poderia gerar lançamento se houvesse prejuízo fiscal. Porém, como não foi esse o critério adotado pela Fiscalização, não poderia haver alteração de critério jurídico pelo colegiado, motivo pelo qual o auto foi cancelado.

A recorrente afirma que outras decisões do CARF entenderam que a referida postergação somente poderia ser reconhecida quando houvesse a prova do pagamento do tributo, em momento posterior. Para tanto, aponta como paradigmas os acórdãos nº 103-22.446 e nº 108-08.001.

A contribuinte, em sede de contrarrazões, afirma que os paradigmas oferecidos não estão aptos a estabelecer a divergência de interpretação, uma vez que tratam do limite para a realização de compensação de prejuízos fiscais, conforme o seguinte trecho (e-fl. 409):

A Fazenda Pública alega em síntese que o acórdão proferido diverge do entendimento firmado pela e. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual julga ser necessária a prova do efetivo pagamento do tributo para restar caracterizada a postergação, trazendo diversos acórdãos nos quais se tratam de compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sem a observância do limite de 30%.

Nenhum dos acórdãos paradigmas reproduzidos pela Fazenda Nacional versão especificamente sobre despesas relativas a reformas, sendo que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional afirma tal entendimento.

O Acórdão nº 103-22.446 trata da matéria apontada pela contribuinte, mas não somente dela. Transcrevo a ementa do referido acórdão:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LIMITE DE 30%. Os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL,

inclusive os apurados até 31/12/94, 'estão sujeitos ao limite de 30% para compensação regulado pela Medida Provisória 812/94 e alterações posteriores.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento.

AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa não, pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

MULTA EX OFFICIO. CONFISCO. O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não alcança as multas de lançamento ex officio.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Como se vê, o acórdão também trata da postergação de tributo e condiciona esse procedimento à prova do efetivo pagamento do tributo postergado, ao contrário do entendimento adotado no acórdão recorrido.

A ementa do Acórdão nº 108-08.001 é ainda mais clara no sentido de comportar a divergência apontada:

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. (Grifei)

Assim, enquanto a decisão recorrida caracterizou uma postergação do pagamento de tributos, sem nem mesmo verificar se houve ou não pagamentos, os acórdãos paradigmáticos deixaram de reconhecer tal pleito, justamente por entender que caberia à pessoa jurídica autuada demonstrar que houve recolhimento nos períodos subsequentes.

Por essa razão, entendo que restou caracterizada, sim, a divergência, e que, portanto, foram atendidos os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual conheço do recurso.

Mérito

Por entender que a decisão recorrida se desviou um pouco do foco da acusação fiscal, retorno a esta peça, primeiramente.

A contribuinte realizou manutenção em suas instalações físicas e deduziu as respectivas despesas quando apurou o seu lucro real do ano 1996. A fiscalização entendeu que tais despesas não eram dedutíveis, em razão de serem custos ativáveis, ou seja, deveriam ser contabilizadas em conta do ativo e não em conta de resultado, com fundamento nos art. 244, §§ 1º e 2º (gastos com valores unitários superiores a 394,13 UFIR ou vida útil superior a um ano). Este é o objeto da acusação fiscal sob análise.

A contribuinte, em sua impugnação de fls. 94 e ss, afirma que a Fiscalização não demonstrou que as reformas representavam aumento de vida útil de mais de um ano, e solicita, na remota hipótese de a exigência ser mantida, que seja reconhecido o seu direito de depreciação dos valores que seriam ativados, já a partir da contabilização da despesa supostamente indevida, calculando-se a exigência nos termos do PN Cosit nº 2/96.

Apreciando esse pleito, a DRJ, por meio da decisão de fls. 131 e ss, exonerou a parcela do lançamento de glosa cujos gastos não evidenciavam aumento de vida útil dos bens. É oportuno destacar que nos itens 10 e seguintes, aquele colegiado analisou gasto a gasto, verificando, por exemplo, situações em que os serviços prestados eram além da mera conservação, como substituição de portas corta-chama, substituição de brises, impermeabilização, montagem de divisórias, reformas de instalações elétricas, distribuição de telefonia etc. e reconheceu outros gastos, como relativos à pintura, como despesas dedutíveis. Enfim, adotou a DRJ o critério de que se a natureza do gasto iria além de uma mera conservação e reparo, deveria ser ativado; senão, era passível de ser dedutível com despesa. De se observar que nos casos em que não foi possível determinar, pela descrição da nota fiscal, se o serviço era um incremento ou mera reforma, admitiu-se a dedução (conforme item 22, fl. 137).

No que diz respeito ao pleito de deduzir a despesa de depreciação, consignou aquela decisão:

26. O registro da depreciação do ativo imobilizado tem como fundamento o Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis. Este princípio, juntamente com o de Realização da Receita, integram o Regime de Competência, cujo objetivo é a determinação correta do lucro do período, impedindo a postergação de receitas ou a antecipação de despesas, bem como a apuração de lucros irreais pela postergação de despesas vinculadas as receitas do período.

27. Em virtude de tais orientações, os ativos consumidos para a geração de receitas devem ser registrados como despesa, mesmo que seu pagamento não tenha ocorrido no período. Neste sentido, admite-se a dedução de parte do valor dos ativos imobilizados, que contribuíram para a formação das receitas do período, proporcionalmente a sua vida útil ou ao seu desgaste efetivo.

28. Se a empresa deixa de registrar corretamente a despesa de depreciação, a consequência sera a apuração de lucro maior nas atividades influenciadas pelo bem imobilizado.

29. Todavia, não ocorreu a comprovação de que o bem ativavel entrou em uso, ou a partir de quando (art. 248, § 2º do RIR/1999), ou, ainda, se o referido bem tinha conexão intrínseca com a produção ou comercialização (art. 13 da Lei nº 9.249/1995), e quais os valores dedutíveis em períodos seguintes, inclusive os respectivos índices de depreciação aplicáveis.

30. Ademais, a necessária regularização contábil seria exigível.

Esclareceu, ainda, à luz da jurisprudência trazida pela contribuinte, que o reconhecimento do direito à depreciação sobre os bens ativáveis contabilizados indevidamente como despesas, importa uma permissão para que seja feito isso contabilmente em outro período para frente, mantendo-se, porém e portanto, a glosa no período em que a despesa foi deduzida indevidamente. Contudo, deixou claro que a contribuinte deveria demonstrar, para deduzir *a posteriori*, que os custos ativáveis preenchiam os requisitos legais para serem depreciados e o fazer contabilmente.

No Recurso Voluntário, a então recorrente se insurge contra o critério da DRJ para considerar gasto ou despesa, pois entende que seria preciso a prova efetiva da ocorrência desse aumento, sob pena de afronta ao princípio da verdade material. Detalha, então, cada serviço que a DRJ entendeu como implicando aumento de vida útil e complementa:

Todavia, ainda pelo princípio da eventualidade, se tais despesas forem consideradas indevidutíveis, tendo por consequência sua ativação, seriam contabilizadas no ativo imobilizado para posterior depreciação. O efeito prático disso seria apenas e tão-somente a postergação do imposto.

Pede, novamente, pela aplicação do PN Cosit nº 2/96.

No entanto, a decisão recorrida não tratou sobre os aspectos dos gastos representarem ou não aumento de vida útil. Sem qualquer fundamentação para manter como gastos, apenas disse que esse gasto representou uma antecipação de despesa, e, portanto, uma postergação do pagamento de tributos, e como o lançamento não foi feito dessa forma, deveria ser cancelado.

Satisfeita com esse resultado, a Contribuinte não embargou a ausência de fundamentação para considerar como gasto. Contentou-se, então, que seriam gastos ativáveis e a Fazenda, descontente com o resultado, recorreu para dizer que a postergação do pagamento do imposto deveria ser reconhecida, apenas e tão-somente quando houvesse prova inequívoca do pagamento que se diz postergado.

E a questão que sobe a esse colegiado é esta: a decisão recorrida está correta? Seria possível reconhecer este efeito postergatório do pagamento dos tributos?

Penso que a decisão recorrida merece reparos pois a infração apontada não infirma reconhecimento de encargos de depreciação dela decorrentes nos períodos subsequentes. A infração diz respeito tão-somente ao período fiscalizado. Assim, a inobservância do regime de competência, que, por sua vez pode ocorrer tanto por meio de uma

postergação do reconhecimento de receitas, como com uma antecipação do reconhecimento de despesas, não se verifica em relação à infração propriamente dita de glosa de despesas.

No caso em comento, como bem observou a decisão de primeira instância, a contribuinte pedia a aplicação do art. 6º, §4º, do DL nº 1.597, de 1977, interpretado pelo PN nº 2/96. Pedia que fossem reconhecidas as despesas de depreciação dos bens ativáveis.

Ocorre que para tal reconhecimento, precisaria haver uma prova da realização do bem e da quantificação da despesa, da demonstração de que os bens beneficiados com a reforma estão relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços objeto da atividade da contribuinte, além, é claro, da sua contabilização. E efeito postergatório do pagamento de um tributo, por sua vez, exige verificar se houve pagamentos em períodos posteriores até a data do lançamento. E nenhuma coisa, nem outra foi feita por parte da contribuinte.

A decisão recorrida enquadrou a hipótese em uma inobservância de regime de escrituração, afirmou ter havido a postergação do recolhimento dos tributos, disse que o ônus probatório da postergação era da Fiscalização e anulou a autuação.

Como disse, entendo que esta premissa está equivocada porque não se trata sequer de inobservância de regime de escrituração. Não é porque se glosa uma despesa por entender ser necessária a sua ativação, que se pode, de ofício, e sem qualquer demonstração, se reconhecer uma despesa de depreciação que ocorreria em períodos posteriores. Aliás, sequer se tem a informação de que a contribuinte depois, em razão deste entendimento da Fiscalização, não reconheceu tal despesa *a posteriori* em sua contabilidade.

Além disso, em nenhum momento foi verificado ou demonstrado que houve o pagamento dos tributos em períodos subseqüentes.

Assim, a glosa em si está correta. Eventuais efeitos postergatórios deveriam ter sido demonstrados pela contribuinte.

Por essas razões, entendo impecável a decisão da DRJ, motivo pelo qual dou parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, não para manter o lançamento, como pedido pela recorrente, mas para restabelecer tão-somente a parcela que a DRJ manteve.

Adriana Gomes Rêgo - Relatora