



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001615/2008-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.093 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de setembro de 2020
Recorrente BANCO LOSANGO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. VÍCIO MATERIAL NO LANÇAMENTO QUE DEIXA DE APLICAR AS REGRAS PARA CÁLCULO DO TRIBUTOS POSTERGADO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à postergação de tributo por inobservância do regime de competência contábil e não para reconhecimento de tributo alegadamente postergado em razão de ajuste ao lucro líquido correspondente a compensação de bases negativas ou prejuízos fiscais acima do limite legal.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial em relação à segunda matéria, vencida a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1401-002.072**):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso em apreço, tão somente os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2003

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. RECONHECIMENTO DA POSTERGAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O reconhecimento da postergação não configura mudança de critério jurídico do lançamento, que não se altera em sua essência ou em seus fundamentos, tendo sido apenas ajustado em seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido. Incabível, portanto, a alegação de nulidade da decisão recorrida e do Auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Relator. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

A contribuinte ainda opôs Embargos de Declaração, cujo seguimento foi rejeitado, conforme despacho de fls. 507, diante da ausência de omissão e obscuridades alegadas.

Recurso Especial da Contribuinte

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, às fls. 527 e ss, com fulcro no art. 67, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), alegando divergências jurisprudenciais com relação aos seguintes itens:

- 1) Vício Material Insanável;
- 2) Sistemática de Cálculo do tributo postergado

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de admissibilidade (fls. 530 e ss), o Recurso da Contribuinte foi admitido nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “vício material decorrente da lavratura de autos de infração sem observância do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, isto é, se o auto de infração deve ser integralmente cancelado ou se pode a DRJ ou o CARF “corrigir” o lançamento e ajustar sua base”

Decisão recorrida:

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. RECONHECIMENTO DA POSTERGAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O reconhecimento da postergação não configura mudança de critério jurídico do lançamento, que não se altera em sua essência ou em seus fundamentos, tendo sido apenas ajustado em seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido. Incabível, portanto, a alegação de nulidade da decisão recorrida e do Auto de Infração.

[...].

Assim, se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido.

Acórdão paradigma nº 1201-002.120, de 2018:

POSTERGAÇÃO DE RECEITA. AUTUAÇÃO POR OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA DO ART. 142 DO CTN E DO PARECER COSIT 02/96.

[...].

Quando o TVF demonstra que a autoridade fiscal limitou sua análise apenas ao ano-calendário em que identificou-se a postergação da receita, verifica-se inobservância dos comandos trazidos pelo art. 142 do CTN e Parecer COSIT 02/96.

[...].

A meu ver, a DRJ/CTA salvou um lançamento fiscal viciado por erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-002.120, de 2018) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a DRJ/CTA salvou um lançamento fiscal viciado por erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação*.

(2) “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por “dedução linear” (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou “imputação proporcional”

Decisão recorrida:

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso em apreço, tão somente os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

[...].

A fórmula para se determinar se haveria algum tributo ainda passível de ser exigido da Contribuinte por conta da postergação é dada pela imputação proporcional do pagamento. Através da imputação proporcional obtém-se o montante que deixou de ser recolhido em relação a cada parcela do crédito tributário (principal, multa e juros) pago em atraso. Assim, reflexo da aplicação da imputação proporcional de pagamentos é, aparentemente, a dedução, em termos nominais, de valores a menor do que os efetivamente pagos nos períodos subsequentes.

[...].

Assim, rejeito as alegações da recorrente de que a DRJ teria adotado um critério equivocado na decisão recorrida.

Acórdão paradigma nº 1401-001.397, de 2015:

POSTERGAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE 30%

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 (Súmula CARF nº 36).

[...].

Embora o caso que se cuida não trata de forma estrita de “inobservância de regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas”, mas de antecipação de compensação de base negativa da CSLL, a glosa de base negativas compensadas antecipadamente pode ter reflexos no lucro/contribuição apurados em períodos subsequentes, o que de certa forma se conforma ao regramento estabelecido pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.597/77, base do Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

[...].

Nesse contexto, caberia apenas a exigência de juros de mora e, eventualmente, de multa, conforme disposto no Parecer COSIT nº 02/96.

Acórdão paradigma nº 1201-002.120, de 2018:

POSTERGAÇÃO DE RECEITA. AUTUAÇÃO POR OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA DO ART. 142 DO CTN E DO PARECER COSIT 02/96.

Na hipótese de identificação de postergação do reconhecimento de receita tributável, deve a autoridade fiscal considerar as receitas oferecidas à tributação em períodos posteriores e os valores dos tributos pagos antes da lavratura do auto de infração, hipótese na qual os montantes principais deverão ser excluídos, apenas podendo ser cobrado multa e juros.

[...].

Por fim, mas não menos importante, destaco aqui que o racional adotado pela DRJ para fins de observância do decreto-lei 1.598/77 e Parecer COSIT 02/96 me pareceu equivocado em sua aplicação, pois, realizou a imputação proporcional da multa de 20% e dos juros moratórios sobre os valores pagos de forma postergada para, daí sim, efetuar a redução do lançamento.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a fórmula para se determinar se haveria algum tributo ainda passível de ser exigido da Contribuinte por conta da postergação é dada pela imputação proporcional do pagamento, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-001.397, de 2015, e 1201-002.120, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, nesse contexto, caberia apenas a exigência de juros de mora e, eventualmente, de multa, conforme disposto no Parecer COSIT nº 02/96 (**primeiro acórdão paradigma**) e que, na hipótese de identificação de postergação do reconhecimento de receita tributável, deve a autoridade fiscal considerar as receitas oferecidas à tributação em períodos posteriores e os valores dos tributos pagos antes da lavratura do auto de infração, hipótese na qual os montantes principais deverão ser excluídos, apenas podendo ser cobrado multa e juros (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN foi devidamente intimada, e apresentou as devidas contrarrazões às fls. 648 e ss, pugnando, em síntese, pela manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento

Quanto ao conhecimento não há nenhuma ressalva por parte da PGFN, assim, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecimento do Recurso Especial quanto aos dois itens, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Breve Síntese

Trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de créditos tributários relativos à CSLL, do ano calendário de 2003. Entendeu a Fiscalização que a Recorrente realizou a compensação de base de cálculo negativa da CSLL em valor superior ao limite de 30% da base de cálculo do tributo, conforme dispõe o artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 e os artigos 12,16 e 18 da Lei nº 9.065/1995.

Diante disso, foi apurado pela Fiscalização um excedente de compensação da base de cálculo negativa de R\$ 13.066.185,99, ensejando o lançamento sobre tal importância, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Sua justificativa para assim proceder é de que possui ação judicial em curso, Mandado de Segurança nº 98.00037705, visando assegurar seu direito compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL sem a limitação dos 30% prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 90.65, de 1995.

Consta dos autos que a Contribuinte apurou CSLL a pagar no ano-calendário de 2003 no valor de R\$25.195.559,44 (antes da compensação com base de cálculo negativa de períodos anteriores), de forma que o limite legal de 30% para a compensação das bases negativas de períodos anteriores corresponderia ao valor de R\$7.558.967,83.

Porém, como possuía base de cálculo negativa de períodos anteriores no montante de R\$20.625.153,82, compensou este valor para reduzir a base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2003, o que, conforme a fiscalização, resultou num excesso de compensação de base de cálculo negativa de R\$13.066.185,99, valor que foi glosado, com a consequente exigência da contribuição, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

Em 2004 apurou base de cálculo positiva de R\$75.952.923,20, calculando a CSLL a pagar sobre esse valor, sem qualquer redução, haja vista que já havia consumido todo o seu saldo negativo no ano calendário anterior.

A DRJ reconheceu ter ocorrido a postergação do pagamento da CSLL, que seria devida em 2003 para o ano de 2004. Por conta do reconhecimento da postergação, o crédito tributário constituído pela Fiscalização através do Auto de Infração foi reduzido para R\$172.931,72, ante os R\$1.175.956,73 (em valores originários) inicialmente cobrados.

Houve Recurso de Ofício, que não foram conhecidos por questão de alçada.

Primeiro ponto a ser aqui decidido diz respeito à questão da postergação que somente foi reconhecida pela DRJ nos seguintes termos:

33. O litigante deixou de compensar BC CSLL 31/12/2004, pois já havia utilizado todo o saldo negativo (indevidamente) em 31/12/2003; no entanto, conforme demonstrado no quadro supra, deixou de recolher R\$38.626,58 de CSLL anual que apurou em 31/12/2004.

34. Por isso, a demonstração que apresenta à pág. 172, na impugnação, deve ser modificado para: (...)

35. O presente caso se caracteriza como postergação no pagamento dos tributos, nos termos da súmula vinculante nº 36 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme a seguir:

Súmula CARF nº 36

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado por 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.

36. No entanto, o pagamento a maior da CSLL ano 2004, foi recolhida sem os devidos juros de mora, cabendo efetuar a apuração do valor que seria a CSLL anual de 2003 efetivamente recolhido.

O recorrente entende que o lançamento está eivado de nulidade em razão de vício material, diante da inobservância do PN COSIT 2/1996, devendo o auto de infração ser integralmente cancelado.

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu não se tratar de mudança de critério jurídico do lançamento, reconhecendo que o lançamento foi feito corretamente, porém, efetuou-se seu ajuste ao se verificar que o tributo que deixou de ser pago em 2003 foi recolhido em 2004, o que não significa mudança de critério jurídico.

Ora, a ocorrência da postergação no caso dos autos é clara, conforme art. 273 do RIR/99.

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I – a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Quando da autuação, em novembro de 2008, a autoridade lançadora tinha conhecimento não só acerca das informações do ano lançado como também do ano seguinte, já que a DIPJ respectiva foi entregue dentro dos prazos legais no ano subsequente.

E nesse ponto, ao tratar da utilização da base de cálculo negativa em sua totalidade no ano de 2003, nada sobrou para o ano de 2004, de tal forma que a CSLL foi paga em seu montante integral, com a limitação de 30% na utilização, por óbvio que retorna ao contribuinte a possibilidade de utilização no ano seguinte, fato este, repito, sabido da autoridade fiscal.

Portanto, não se trata de mero erro na base de cálculo, fato que não configuraria alteração no critério jurídico.

E aqui, entendendo ter razão a recorrente, já que o art. 142 do CTN determina que o lançamento fiscal é atividade vinculada e obrigatória.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

De igual forma, não foram adotados os procedimentos quando ocorre o lançamento do tributo postergado como determinado pelo Parecer Cosit 2/96:

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º

.....

§ 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 de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência." (os grifos são nossos)

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja

pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

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 inexatidão 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.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento. (grifo nosso)

Conforme

este Parecer, devem ser efetuados todos os ajustes e recomposições à legislação aplicável a ambos os exercícios. Só depois desses ajustes chegaria ao valor correto.

A falta de cumprimento ao disposto, leva à afronta ao art. 142 do CTN, e não simples erro na base de cálculo do tributo lançado, passível de saneamento.

Dessa forma, dou provimento com relação a este item do Recurso Especial, afastando-se o lançamento.

Quanto ao segundo item, restaria prejudicado em razão do afastamento do lançamento.

Como restei vencida, prossigo.

Trata-se da discussão acerca da imputação proporcional.

É certo que a aplicação da imputação proporcional é técnica tributária plenamente aplicável, com amparo no art. 163 e 167 do CTN.

No entanto, no caso em tela, diante do reconhecimento da postergação do tributo, o recorrente requer a aplicação do método linear, conforme definido no Parecer acima citado.

Dessa forma, seria cabível tão-somente a exigência de juros de mora e, eventualmente, de multa, conforme disposto no Parecer COSIT nº 02/96.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência 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.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

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.” (grifos nossos)

Assim, também dou provimento quanto a este item ao Recurso Especial do contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO e DOU provimento ao RECURSO ESPECIAL da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial, bem como no seu posicionamento pelo provimento do recurso especial da Contribuinte.

A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da Contribuinte não poderia ser conhecido em relação à primeira matéria, identificada no exame de admissibilidade como “vício material decorrente da lavratura de autos de infração sem observância do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, isto é, se o auto de infração deve ser integralmente cancelado ou se pode a DRJ ou o CARF “corrigir” o lançamento e ajustar sua base”.

Isto porque o paradigma indicado (Acórdão nº 1201-002.120) analisou a hipótese de postergação de receita, e concluiu haver *erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação*. Veja-se o exposto no voto condutor do referido julgado:

Conforme se depreende da leitura do TVF, a Fiscalização entendeu que a ora Recorrente diferiu de forma equivocada a receita decorrente da “venda de pontos” e por consequência a respectiva tributação.

Aduz a Fiscalização que o tratamento contábil e fiscal adotado pela Recorrente no sentido de postergar o reconhecimento da receita para o momento da utilização ou resgate dos Pontos Multiplus **configura afronta ao Princípio da Competência** e, além disso, nem poderia cogitar-se de justificar tal tratamento pela aplicação do CPC 30 tendo em vista a obrigatória observância do Regime Tributário de Transição (RTT) no ano de 2010.

Contudo, diante de tais constatações, a fiscalização procedeu à mera comparação entre o total de ingresso de caixa decorrente da assim chamada venda de pontos e o total de receita oferecida à tributação no ano de 2010.

[...]

A autoridade fiscal informa de forma expressa que procedeu à autuação de forma direta através da simples equação receitas declaradas receitas diferidas, não tendo dado conta que ao assim proceder, acabou por contradizer os próprios argumentos utilizados para autuação.

Isso porque, restou claro durante todo o trabalho fiscalizatório que a Recorrente adotou tratamento contábil e tributário para reconhecimento da receita de sua atividade que, muito embora contrariasse o ponto de vista da autoridade fiscal, **não configurou omissão de receitas mas sim a sua postergação.**

Ao proceder a simples comparação, limitada e restrita ao ano de 2010, entre a receita oferecida à tributação e o ingresso de caixa decorrente da operação de "venda de pontos", a fiscalização acabou incluindo em seu cálculo receitas que muito embora tenham sido reconhecidas pela Recorrente no ano de 2010, referia-se ao ingresso de caixa de operações de "venda de pontos" de anos anteriores e, ao mesmo tempo, ignorou o fato de que as receitas não reconhecidas em 2010, foram oferecidas à tributação nos anos seguintes.

Em suma, a autoridade fiscal elaborou auto de infração que seria aplicável ao caso de omissão de receitas e não de postergação que é o presente caso. Isso leva à constatação de que, ainda que a autoridade fiscal tenha razão do ponto de vista do correto tratamento tributário a ser dispensado às atividades da Recorrente, o que será analisado mais adiante, temos que a forma como o crédito tributário foi calculado, acaba por macular a autuação.

Isso porque, o Sr. Fiscal deixou de observar dispositivos legais importantes para fins de determinação da matéria tributável na **hipótese de postergação de receita pela contribuinte.**

Primeiramente, deveria ter sido observado o disposto no art. 6º, parágrafos 4º à 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 que assim dispõe:

[...]

Posteriormente, sobreveio o Parecer Normativo COSIT n. 2/96 que já traz logo de início o seguinte texto:

Dúvidas ainda remanesçam quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

[...]

A leitura dos trechos acima transcritos e destacados deixa claro que a COSIT estabeleceu que a autoridade fiscal deve elaborar cálculo que leve em consideração todos os anos-calendário que foram impactados pela postergação do imposto.

No caso em questão, a contribuinte demonstra que além de 2010, o reconhecimento da receita referente ao ingresso de caixa da assim chamada "venda de pontos" ocorrida em 2010, alcançou também os anos de 2011, 2012 e 2013 que foram os períodos em que ocorreram os resgates dos correspondentes pontos Multiplus.

[...] (negrejou-se)

O Colegiado que proferiu o paradigma, assim, concluiu que na hipótese de inobservância do regime de competência contábil para reconhecimento de receitas, a autoridade fiscal não poderia deixar de observar o regramento legal e normativo pertinente, expresso no art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 e sua interpretação veiculada no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Já no acórdão recorrido, a infração constatada correspondeu à inobservância do limite de 30% para compensação de base negativa de CSLL, ajuste ao lucro líquido determinado

pelo art. 58 da Lei nº 8.981/95 e renovado na Lei nº 9.065/95. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo exerce antecipadamente seu direito ao ajuste fiscal e, diante da imposição fiscal de observância da limitação legal, surge a discussão se o excedente utilizado repercutiria em apurações futuras, eventualmente caracterizando recolhimento a maior no futuro e, dessa forma, postergação de tributo.

Ocorre que a matéria em questão não corresponde a inobservância do regime de competência contábil, e sua submissão a outro regramento legal está implicitamente reconhecida na Súmula CARF nº 36 que, invocada no voto condutor do acórdão recorrido, determina o ajustamento do lançamento mediante exclusão da parcela posteriormente paga, desde que o sujeito passivo comprove que pagou posteriormente o tributo que deixou de ser pago em razão da infração cometida. Assim está consignado no referido voto:

Alega a Contribuinte que a decisão recorrida seria nula, haja vista que teria inovado ao modificar o critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146, do CTN; a inovação consistiria no reconhecimento, por parte do Acórdão da DRJ/CTA, de que teria havido postergação do pagamento da CSLL para o ano de 2004. Já prevendo os argumentos principais que poderiam vir a fundamentar o julgamento neste CARF, aduz que o Súmula nº 36 deste Conselho Administrativo não seria aplicável ao caso, haja vista a incongruência existente entre o seu texto e os Acórdãos que a fundamentam.

Antes de mais nada, reproduzimos abaixo o texto vazado na Súmula nº 36 do CARF:

Súmula CARF nº 36: 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.

A Súmula é clara e de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, conforme o disposto no art. 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. As arguições de que seu texto não se coaduna com os Acórdãos que lhe deram fundamento não são passíveis de apreciação por parte do Colegiado, tendo em vista que as revisões das Súmulas do CARF seguem seu rito próprio, conforme o disposto no art. 74 do Regimento Interno.

Assim, se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido.

Não se trata de mudança de critério jurídico do lançamento. Reconhece-se que o lançamento foi feito de forma correta, entretanto, efetuouse seu ajuste ao se verificar que o tributo que deixou de ser pago em 2003 foi efetivamente recolhido em 2004. Isso não significa, de forma alguma, mudança no critério jurídico do lançamento, mesmo porque o lançamento não foi alterado em sua essência.

[...]

No caso em tela, não procede a alegação da Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo por conta do reconhecimento, por parte da decisão *a quo*, de que teria havido a postergação do pagamento da CSLL para o ano-calendário de 2004. Tal alegação da Recorrente não integra o rol das hipóteses de nulidade do art. 59 acima reproduzido.

Ademais, o fato de a Autoridade Julgadora ter reconhecido a postergação não significa que o lançamento realizado pela Fiscalização estava errado. Ao contrário, o Acórdão emanado da DRJ/CTA é bem claro ao dar parcial provimento à impugnação tão somente para reconhecer os efeitos da postergação sobre o lançamento tributário, o que não alterou em nada os fundamentos da autuação, apenas ajustou os seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido.

Esta Conselheira já se manifestou no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.212 acerca da repercussão diferenciada da repercussão da postergação, na forma da Súmula CARF n.º 36:

A matéria em questão é objeto da Súmula CARF n.º 36:

Súmula CARF n.º 36 *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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão n.º 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão n.º 105-16138, de 08/11/2006
Acórdão n.º 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão n.º 107-09299, de 05/03/2008
Acórdão n.º 108-09603, de 17/04/2008*

Nestes termos, é válido interpretar que referido enunciado, ao condicionar a exclusão da parcela paga posteriormente à comprovação pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, afasta a possibilidade de se imputar ao Fisco o dever de aferir eventuais compensações futuras dos prejuízos ou das bases negativas disponibilizados com a glosa, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo.

De fato, veja-se o que expressam os paradigmas da referida súmula:

- Acórdão n.º 103-22.679:

No que se refere à questão da postergação do pagamento da CSLL, a princípio assistiria razão ao demandante. Realmente, qualquer fato que tenha impacto na apuração do tributo em diversos períodos, deve ser analisado com a abrangência requerida por tal circunstância. Inclui-se nessa categoria a limitação à compensação de prejuízos ou base de cálculo negativa da CSLL em 30%. A limitação implica no direito à utilização em períodos futuros dos valores não compensados pela trava imposta. Se o sujeito passivo, ainda que indevidamente, compensou o saldo negativo da CSLL sem respeitar as limitações impostas pela norma, ele também deixou de exercer esse direito.

Com isso, o descumprimento da legislação resulta, no presente caso, na postergação do pagamento da contribuição para período de apuração posterior ao que seria devida. Caberia a consideração de eventuais valores da CSLL apurados a maior pelo sujeito passivo em períodos subsequentes, em decorrência da diminuição ou esgotamento da base de cálculo negativa a compensar nesses períodos, em função de seu comportamento anterior.

[...]

Por outro lado, não se pode olvidar que só é possível falar em diferença de tributo (no caso, CSLL) se o sujeito passivo apurar contribuição devida em períodos posteriores. Na hipótese contrária, não haveria direito de compensação a ser exercido em períodos futuros o que implicaria na exigência da contribuição postergada em sua totalidade.

Apesar da recorrente argüir esse direito na peça recursal, não trouxe aos autos qualquer documento que permita atestar o resultado auferido em períodos posteriores e de que forma afetariam a presente exigência. Com isso, não foi comprovada a existência de resultados compensáveis em exercícios posteriores, restando improcedentes as alegações suscitadas.

- Acórdão n.º 105-16.138:

Porém, no recurso voluntário traz o mesmo pleito, agora sob o manto da postergação, que tem como principal característica a ocorrência do recolhimento do tributo em período posterior àquele em que deveria ter sido recolhido, mas antes do encerramento da ação fiscal. Isso com apoio no art. 6º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/771, como invocado (fls. 211).

O dispositivo está interpretado no âmbito administrativo pelo PN Cosit nº 02/1996 que assume a importância de norma impositiva com relação aos procedimentos fiscalizatórios.

A análise dos efeitos fiscais do procedimento da fiscalizada indica claramente que ao proceder à dedução integral dos prejuízos em 1995, deixou de fazê-lo em períodos posteriores, já que estava zerado o valor a compensar, ou ao menos estava baixado do saldo a compensar o montante compensado.

Tendo ocorrido a fiscalização em 1999, a fiscalização obediente ao comando do PN 2/96 deveria ter recomposto os valores relativos aos anos de 1995 a 1998 procedendo à verificação do valor dos tributos recolhidos a título de IRPJ e CSLL para constatar se houvera efetiva postergação ou insuficiência de recolhimento.

Não o fez, maculando o lançamento, sendo de se examinar se ocorreram os efeitos da postergação, matéria não oferecida ao judiciário.

A recorrente trouxe, na impugnação, a declaração de rendimentos do ano de 1996 (fls. 120 a 137), na qual baseou seu pedido inicial, e mais a DIPJ 2000 do ano de 1999, no curso do qual ocorreu a fiscalização.

Na declaração do ano de 1996 se observa que a empresa apresentou um lucro real de R\$ 2.167.406,28 sem ter procedido à compensação de prejuízos (fls. 126).

Se saldo de prejuízos acumulados tivesse, poderia ter deduzido 30% desse montante, ou R\$ 650.221,88.

Ainda, a fls. 130, consta o valor de R\$ 2.432.828,06 de base tributável da CSLL, da qual apenas 30%, ou R\$ 729.848,42 poderiam ser aproveitados sob a rubrica de compensação de bases negativas anteriormente formadas.

Nesse ano pouco importa o montante do IRPJ e CSLL recolhidos, uma vez que os recolhimentos corresponderam a mera antecipação e o tributo devido ao final do período decorreu da tributação do lucro real ou da base da CSLL apurados, sendo os excessos restituídos ou compensados com débitos futuros.

Não comprovou a recorrente ter havido a possibilidade concreta de compensações nos anos de 1997 e 1998, períodos encerrados anteriormente à ação fiscal.

O resultado fiscal de 1999 também não pode ser aproveitado, uma vez que o mecanismo de postergação se considera a posição fiscal no momento da fiscalização, sob pena de caracterização da insuficiência de recolhimento, situação diferente da postergação.

[...]

Não se deu a postergação com relação ao valor total da glosa, porém parte da glosa foi efetivamente tributada e conseqüentemente os tributos foram recolhidos posteriormente e antes da ação fiscal, sobre os valores acima apontados.

A jurisprudência acerca da matéria inicialmente entendeu que a simples não recomposição dos resultados era suficiente para o cancelamento da exigência, porém evoluiu no sentido de que a postergação somente seria aceita com resultado efetivo nos casos em que a empresa comprovasse objetivamente sua ocorrência, trazendo ao processo os demonstrativos que comprovassem o recolhimento posterior ao deferimento inicial e anterior à ação fiscal.

No presente caso os elementos constantes do processo somente permitem aferir que parcela da glosa poderia provocar redução de tributo em momento posterior, o que permite apenas acolher parcialmente a tese.

Assim, é de se prover parcialmente o recurso com relação a este item.

- Acórdão n.º 105-17.260:

Na medida em que, ao constituir os créditos tributários, a autoridade fiscal promoveu a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas ao limite de trinta por cento, a Recorrente protesta pela aplicação do tratamento previsto no Parecer Normativo n.º 02/96.

É certo que a inobservância do limite de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pode revelar, tão-somente, postergação do pagamento do imposto, vez que, como alegado pela Recorrente, a antecipação da redução da base de cálculo decorrente de tal procedimento guarda semelhança com o registro antecipado de uma despesa. Porém, tanto em uma situação como na outra, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que o imposto que deixou de ser pago em um período foi, em período subsequente, devidamente quitado em razão da superveniência de resultados fiscais positivos.

Assim, para que o argumento da Recorrente pudesse ser recepcionado, seria necessário que ela trouxesse aos autos comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado, fato esse que não se constata nos presentes autos.

- Acórdão n.º 107-09.299:

Argumenta que ocorreu a postergação do pagamento de parte do imposto exigido nos anos-calendário de 1997 e 1998 e discute a exigência dos juros de mora calculados pela Taxa Selic. Pede o cancelamento da exigência fiscal, ou sua redução calculando-se os efeitos da postergação, ou ainda a realização de diligência para confirmação do critério utilizado no cálculo da postergação.

O doc. de fls. 422 apresentado com a impugnação demonstra o cálculo da postergação e indica que foi postergado o valor de R\$ 355.443,85. Também foram juntadas cópias das DIPJ dos anos-calendário de 1997 e 1998.

Da jurisprudência, cito o acórdão n.º 108-08862, de 25.05.2006, da mesma empresa, relativo à exigência da CSLL do mesmo exercício, que excluiu da exigência os valores postergados.

Dessa forma deve ser excluído do lançamento o valor de R\$ 355.443,85 indicado às folhas 422.

- Acórdão n.º 108-09.603:

Por fim, resta resolver a questão quanto à postergação do imposto devido. A própria diligência conclui que houve postergação do IRPJ em 1996 (fls. 341), visto que, conforme relata a diligência, nos períodos seguintes à lavratura do auto de infração, a empresa não se utilizou do saldo remanescente de prejuízo fiscal, tendo efetuado os pagamentos do IRPJ apurados nas respectivas DIPJ's, tanto nas estimativas mensais como nos ajustes anuais.

Também como resultado da mesma diligência (fls. 340/341), já no ano-calendário de 1997, a empresa apresentou lucro real que permitiria a compensação de saldo remanescente de prejuízo fiscal, que não pôde ser compensado no ano-calendário de 1996. Logo, o imposto não recolhido em 1996, foi pago (principal) no ano-calendário de 1997.

Ora, partindo do relato da própria diligência, concluo que o prejuízo causado ao erário público é apenas quanto ao efeito da postergação. Demonstrado no presente caso, que existe hipótese de postergação, sendo certo que existe

pagamento no ano seguinte, entendo que o lançamento deve ser restrito à postergação. Todavia, não é possível alterar o lançamento após o prazo decadencial, razão pela qual o lançamento ao qual se aplicaria os efeitos da postergação deve ser totalmente cancelado.

Tais excertos, ao validarem a exigência quando o sujeito passivo não faz prova da postergação, e reduzi-la quando há evidências neste sentido, demonstram que não só incumbe ao sujeito passivo provar a postergação, mas também deixam patente que neles não há um alinhamento quanto à forma a ser observada na demonstração de tais ocorrências. Basta ver que no precedente nº 108-09.603 a apuração foi feita em sede de diligência, constando em seu relatório a determinação de que fossem juntadas aos autos *as DIPJ's dos anos-calendário imediatamente posteriores a 1996 e até 2000, com os comprovantes de recolhimento do imposto*, a indicar que o sujeito passivo não havia apresentado tais documentos em sua defesa. Já o precedente nº 105-17.260 demanda *comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado*, mas não especifica quais elementos se prestariam a tanto.

[...]

Além disso, ao colaborar com artigo intitulado “O benefício fiscal da depreciação acelerada e a análise da postergação do imposto: aspectos técnicos-probatórios”, integrado à obra “Eficiência Probatória e Atual Jurisprudência do CARF”¹, esta Conselheira assim expôs o regramento legal específico que incide em circunstâncias semelhantes, ao analisar a repercussão da postergação no âmbito de ajustes ao lucro líquido:

Relevante ter em conta que, ao disciplinar os ajustes ao lucro líquido, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no mesmo art. 6º, veicula de forma diferenciada os direitos e deveres atribuídos aos sujeitos passivos:

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

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

*§ 2º - Na determinação do lucro real **serão adicionados** ao lucro líquido do exercício:*

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

*§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos** do lucro líquido do exercício:*

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou

¹ BOSSA, Gisele Barra (Coord). São Paulo: Editora Almedina, 2020. p. 317 e seguintes.

dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

[...]

Nestes termos, enquanto as adições “devem” ser promovidas, as exclusões e compensações “podem” ser realizadas. Ou seja, o sujeito passivo pode optar por não promover uma exclusão, e manter integrada ao lucro tributável a receita contabilizada, bem como deixar de aproveitar prejuízo fiscal para reduzir o lucro tributável do período. Apenas que o exercício destas faculdades não deve se prestar como meio para vantagens indevidas, como vislumbrado, por exemplo, quando a compensação de prejuízos fiscais se sujeitava a limite temporal e a realização apenas formal da reserva de reavaliação poderia antecipar a formação de lucro e evitar a prescrição dos prejuízos acumulados, hipótese que motivou o regramento assim consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 - RIR/94:

Art. 503. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base, encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real determinado nos quatro anos-calendário subsequentes (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 64).

Art. 504. O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos-base subsequentes (Lei nº 8.383/91, art. 38, § 7º). Art. 505. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados com o lucro real apurado em até quatro anos-calendário, subsequentes ao ano da apuração (Lei nº 8.541/92, art. 12).

[...]

Art. 512. A contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais, quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (Lei nº 7.799/89, art. 40).

Sob a mesma inspiração está a orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 51, de 1995²:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

² No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94).

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 424 do RIR/94), correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

No cenário assim delineado constata-se que, se a infração identificada resulta na possibilidade de uma exclusão ou compensação em período futuro, ou mesmo na reversão de uma adição, a autoridade lançadora não opera sozinha no reconhecimento de eventual postergação, porque o sujeito passivo deve manifestar seu interesse em promover o ajuste futuro e, inclusive, fazer a prova necessária para tanto. Assim evoluiu, por exemplo, a interpretação acerca da repercussão das glosas de compensações de prejuízos fiscais por inobservância do limite legal de 30%³, das quais decorre o restabelecimento de prejuízos passíveis de aproveitamento futuro, consolidada administrativamente nos seguintes termos⁴:

Súmula CARF nº 36 *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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão nº 105-16138, de 08/11/2006
Acórdão nº 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão nº 107-09299, de 05/03/2008
Acórdão nº 108-09603, de 17/04/2008*

Significa dizer que, na hipótese de o sujeito passivo desrespeitar o regime de competência contábil para fins de reconhecimento de receitas ou apropriação de despesas, a autoridade fiscal tem o dever de perquirir as repercussões futuras destas ocorrências, não podendo se limitar a adicionar a receita no período de competência cabível, ou glosar a despesa equivocadamente apropriada. Este dever, porém, não existe se a exclusão ou compensação foi promovida indevidamente, ou a adição foi omitida. De toda a sorte, demonstrada a vinculação das ocorrências, devem ser reconhecidos os efeitos da postergação na apuração do tributo devido, até porque esta prova revela pagamento futuro do tributo lançado em virtude da infração autuada.

Há, portanto, dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados. Para caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão dos efeitos da postergação no caso

³ Limitação veiculada originalmente nos artigos 42 e 58 da Medida Provisória nº 812, de 1994, convertida na Lei nº 8.981, de 1995, e atualmente prevista na Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

⁴ Neste sentido, o voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.212, disponível em www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf

sob exame, deveria a Contribuinte ter selecionado paradigma que também tratasse da compensação antecipada de prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE.

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos *acréscimos relativos a juros e multa* não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar 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 razão do pagamento posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito *valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito*.

Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação linear

surge depois do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, com a edição da Lei nº 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

[...]

Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga ensejaria o lançamento de multa de ofício isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso II da referida Lei, e os juros de mora não pagos, infere-se, seriam lançados isoladamente, conforme seu art. 43.

Ocorre, porém, que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Confrontando os dispositivos da Lei nº 9.430/96 com o CTN, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um

mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deveria observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a Fiscalização.

A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, segundo a interpretação ao norte, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente seria aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação proporcional procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.
2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.
3. O art. 163 do CTN regula, exhaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.
4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.
5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.
6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebrar de isonomia *entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais*. Reforçou, ainda, que *o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional*, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma adotada no acórdão recorrido. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêem a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).

2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.

Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

Acórdão seguinte, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.
3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.
4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.
5. Recurso especial não provido.

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão n.º 1402-002.201:

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit n.º 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

Nota Cosit n.º 106/2004: " (...)

5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verificase que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.'

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

'Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

(...)'

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

(...)

14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA Nº 1.936/2005:

"26 – Ante o exposto, tendo em vista que a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT Nº 74/2012:

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era instado com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresse rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei nº 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória". Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado)

II - (revogado)

[...].

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". (grifei)

Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.

In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

16327.004099/200246 Recurso nº 148.714 Especial do Procurador Acórdão nº 910100.426– 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (...) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVLIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional (destacou-se).

É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma escoreita a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.231⁵, com o seguinte acréscimo ao final:

Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.

Poder-se-ia argumentar, neste ponto, que o art. 354, do Código Civil, tem regra diferente, na medida que determina primeiro o pagamento dos juros e, somente depois, do capital. Contudo, nos termos da Súmula STJ 464, “a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária”.

Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

Fl. 29 do Acórdão n.º 9101-005.093 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.001615/2008-76