



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.722297/2011-57
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Resolução n° **1402-000.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 16 de abril de 2019
Assunto Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrentes RPLSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
E FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) rejeitar a arguição de nulidade em face da falta de recomposição das bases de cálculo e saldos negativos do período; ii) rejeitar a arguição de nulidade do lançamento em razão da inobservância do instituto da postergação; iii) rejeitar a arguição de incompetência absoluta da DRJ para constituir ou retificar créditos tributários e alterar o critério jurídico do lançamento; e vi) converter o julgamento em diligência.

(Assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo de autos de infrações para lançamento de IRPJ e CSLL, no ano-calendário 2007, lavrados em 20/12/2011 e apurados com base na glosa da dedução de despesas: a) não comprovadas (que também serviram de base para o lançamento de

IRRF sobre pagamentos sem causa); b) incorridas, porém, não dedutíveis e c) comprovadas, mas que não observaram o regime de competência. O montante dos referidos autos soma R\$15.968.904,92 (quinze milhões, novecentos e sessenta e oito mil, novecentos e quatro reais e noventa e dois centavos), incluídos multa de 75% e os juros de mora.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de 20/12/2011 (fls. 1924 a 1960), a sociedade tem por objeto social a “participação no capital de outras sociedades, como sócia quotista ou acionista, no país ou no exterior (holding)”. Informa, ainda, que na 12ª alteração contratual, datada de 22/10/2007, os sócios da R.P.L.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda decidiram pela cisão parcial da empresa vertendo parte de seu patrimônio para quatro novas sociedades e aprovaram a redução do Capital Social.

Informa ainda o relatório fiscal que a empresa fiscalizada, ao longo do ano de 2007, utilizou recursos financeiros recebidos de seus sócios sediados no exterior, no Estado de Delaware nos Estados Unidos da América, sob a forma de aumento de capital, para adquirir direitos creditórios, conforme apresentado na tabela VI.1 – Direitos creditórios adquiridos, porém alienou, em 2007, apenas os títulos precatórios contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, adquiridos em 2006, que se constituíram em suas únicas receitas no ano de 2007.

Os direitos creditórios adquiridos no ano de 2007 foram sumarizados na tabela abaixo reproduzida.

Item	Data	Título	Valor declarado
1	28/09/06	Precatório "08/1995"	8.550.000,00
2	28/09/06	Precatório "95/1996"	7.800.000,00
3	28/09/06	Precatório "690/1992"	17.650.000,00
4	15/02/07	Precatório "49710"	1.955.000,00
5	09/03/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 09/03/2007	41.494.870,91
6	25/05/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 25/05/2007	41.420.462,83
7	06/07/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 06/07/2007	92.432.644,30
8	16/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais - 107	10.000.000,00
9	31/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais - 158	10.000.000,00
10	27/08/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 27/08/2007	5.092.722,00
11	11/09/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 11/09/2007	3.552.477,92
12	28/09/08	Eletrobrás Centrais Elétricas - 28/09/2008	1.390.395,44
13	19/10/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - Ações PNB	5.686.644,07
		Total Geral	247.025.217,47
		Total 2006	34.000.000,00
		Total 2007	213.025.217,47

A fiscalização aponta 3 problemas, conforme trecho abaixo transcrito:

Constata-se que, mesmo para as despesas comprovadas, o contribuinte não observou o regime de competência na escrituração de despesas, pois apenas algumas das despesas de Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria se referia aos títulos precatórios que foram alienados, sendo as demais despesas referentes a outros títulos, notadamente, os empréstimos compulsórios da Eletrobrás, que permaneceram no Ativo ao final do ano de 2007.

Diante de tais fatos, a fiscalização glosou parte dos valores das despesas escrituradas a débito das contas 5.1.01.06.002 – Assessoria Jurídica e 5.1.01.06.003 – Auditoria e Consultoria, conforme a tabela III.4 – Glosa de despesas, a seguir, por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, com base nos artigos. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

Para os casos em que não houve a comprovação da despesa, tendo havido o efetivo pagamento, caracterizou-se a infração de pagamento sem causa, sujeitando a empresa ao Imposto de Renda exclusivamente na fonte de 35% (trinta e cinco por cento) sobre a base reajustada, com base no art. 61 da Lei _ 8.981/1995.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação, às fls. 2028/2138, em 31/01/2012, alegando, em síntese, que:

a) Não houve, por parte da Auditoria Fiscal, a consideração dos saldos de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL no ano-calendário de 2007 e nos anos anteriores, bem como dos Saldos Negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF sofridas pela Impugnante, informações essas declaradas em DIPJ. Assim, na presente auditoria fiscal não houve a devida recomposição das bases de cálculo do IRPJ e CSLL do período, desrespeitando-se, assim, o que prevê o art. 142 do CTN;

b) O Auditor Fiscal interpretou erroneamente o disposto no art. 273 do RIR quanto à postergação do pagamento do imposto em face da inobservância do regime de competência;

c) Em face dos inúmeros equívocos cometidos, o presente lançamento é nulo, não havendo competência à Delegacia de Julgamento para retificá-lo;

d) Todas as despesas glosadas pela Auditoria Fiscal foram devidamente comprovadas e são necessárias e usuais à atividade da Impugnante e, ao contrário do que entendeu o Auditor Fiscal, tais despesas foram corretamente reputadas como incorridas no ano-calendário de 2007;

e) E, por fim, que é ilegal a aplicação da Taxa SELIC com a natureza de juros de mora.

f) A Impugnante juntou documentos, às fls. 2.139/2.565, buscando comprovar individualmente a dedutibilidade de cada um dos itens de despesa glosados no presente lançamento.

Diante das razões e documentos juntados pela então Impugnante a 3ª Turma da DRJ/SP converteu o julgamento em diligência nos termos da Resolução 2578/2580 com as seguintes determinações à autoridade lançadora:

a) analisar os argumentos, os dados e os documentos trazidos aos autos pela Impugnante, indicando os que já foram apreciados durante a auditoria fiscal e os que não foram oportunizados;

b) manifestar-se expressamente quanto a todos os documentos apresentados pela Impugnante, identificando aqueles que foram considerados na apuração do tributo devido e motivando os que não se

prestaram para tanto, notadamente, quanto à não dedutibilidade das despesas glosadas;

c) analisar a alegação da Impugnante de que não houve postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, bem como os documentos juntados por ela, intimando-a para fazer prova do alegado, de forma a ficar cabalmente demonstrada a ocorrência ou não de prejuízo para o Fisco, nos termos do art. 273 do RIR;

d) confirmar a existência ou não de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, passíveis de utilização no presente caso, no ano-calendário de 2007 e nos anos anteriores;

e) verificar a apuração feita pela Impugnante através das planilhas, às fls. 2041/2042, pronunciando-se, justificadamente, pela pertinência ou não daquelas, inclusive quanto a possíveis implicações nos lançamentos efetuados;

f) elaborar relatório conclusivo, apresentando, caso seja necessário, os motivos de fato e de direito que justifiquem as alterações no lançamento, bem como o detalhamento da base de cálculo a ser alterada de cada tributo e respectivo período, na medida em que as alegações da Impugnante venham a ser aceitas pela Autoridade Fiscal.

g) cientificar a Impugnante do resultado da diligência, bem como do presente despacho, com abertura do prazo de 30 dias para manifestação, nos termos da legislação vigente, e posterior remessa dos autos a esta Turma de Julgamento.

Em resposta, a fiscalização apresentou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 2588/2636, na qual, depois da análise da documentação juntada pela Impugnante, apresenta as seguintes conclusões:

(...) “Os documentos trazidos ao processo pela impugnante não contém elementos que possam alterar a glosa das despesas com prestadores de serviços de Assessoria Jurídica e de Auditoria e Consultoria, (...) não comprovam a efetiva prestação dos serviços, pois não foram apresentados laudos, pareceres técnicos, mas apenas alguns contratos e declarações de recebimento, insuficientes para a devida comprovação.”

*(...) “**Quanto à dedutibilidade das despesas.** Das despesas glosadas no transcurso do procedimento fiscal, todas permanecem inalteradas. Não restou comprovado pela documentação juntada ao processo pelo sujeito passivo em sua impugnação fato que motive a alteração dos lançamentos.”*

(...) “Conforme amplamente exposto em cada item de forma individualizada, permanece estabelecida a indedutibilidade das despesas incorridas pelo sujeito passivo que não guardam relação com as receitas auferidas no ano-calendário de 2007, nos termos do Art. 273 do RIR/99.”

*(...) “**Quanto à compensação de prejuízos anteriores.** Tendo apresentado prejuízo fiscal em período anterior ao ano-calendário de*

2007, o sujeito passivo tem o direito de utilizá-lo na compensação de IRPJ e CSLL, conforme sua alegação às fls. 2041/2042. As planilhas apresentadas na impugnação são pertinentes, e encontram-se transcritas na tabela X.3 abaixo.

“(…) Os Autos de Infração referentes ao IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO consideraram apenas o incremento no Lucro tributável decorrente da glosa de despesas. Os prejuízos fiscais de períodos anteriores não haviam sido considerados, pois não se sabia se já tinham sido utilizados em outros recursos.”

“Considerando-se os valores alegados às fls. 2041/2042, os valores tributáveis após as compensações passam a ser aqueles apresentados na linha **Valor tributável após a compensação** em substituição aos valores expressos na linha **Despesas glosadas pela Fiscalização** da Tabela X.3: Apuração do IRPJ e da CSLL.” (grifo nosso)

“Cabe ressaltar que não há qualquer alteração no Auto de Infração referente ao IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.”

“DA GLOSA DE DESPESAS. As despesas referentes aos itens 1, 6 e 9 foram comprovadas e consideradas como despesas dedutíveis, enquanto que as despesas referentes aos itens 3, 4, 5, 8, 14, 15, 19 e 20 mesmo tendo sido comprovadas, não guardam relação com as receitas auferidas no período, e, conseqüentemente não poderiam ter sido deduzidas do imposto a pagar. Deveriam ter sido adicionadas ao Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Portanto, foram consideradas como infração CUSTO/DESPESA INDEDUTIVEL - Código 0221.0150, com base nos Arts. 247 e 249, inciso I do Decreto nº3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).

“Para as despesas referentes aos itens 2, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17 e 18, o contribuinte, não logrou êxito em sua comprovação. Portanto, foram consideradas como infração DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Código 0221.0026, com base nos Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Decreto nº3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).”

“Nestes casos, em que não houve a comprovação da despesa, tendo havido o efetivo pagamento, caracterizou-se a infração de pagamento sem causa, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.”

Em 28 de agosto de 2017, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) deu parcial provimento à impugnação unicamente para admitir a dedução dos prejuízos fiscais já reconhecida no relatório de diligência da autoridade fiscal. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007 LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os Auditores-Fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder

à formalização da exigência dos tributos, acréscimos legais e penalidades aplicáveis.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede a arguição de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa com prestação de serviço, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve desembolso. É indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido. Cabível a glosa, em razão da falta de documentos hábeis, tais como contratos, relatórios etc, que comprovem a efetiva prestação dos serviços.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2007 DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os pagamentos sem causa constituem-se em infração sujeita ao recolhimento do Imposto de Renda exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada, conforme previsto na legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007 DECORRÊNCIA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL por compartilhar o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Cientificada, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 2812/2968, no qual alega, resumidamente, o seguinte:

a) Preliminares:

-
- a.1) Nulidade decorrente da falta de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no período - erro de direito;
- a.2) Necessidade de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período - equívocos contábeis;
- a.3) Inobservância do instituto da Postergação de Pagamento dos tributos;
- a.4) Incompetência absoluta da Delegacia de Julgamento para constituir ou retificar créditos tributários lançados com equívocos jurídicos e contábeis;
- a.5) Impossibilidade da DRJ alterar o critério jurídico do lançamento;
- b) Mérito
- b.1) Do cumprimento das condições gerais e premissas normativas de dedutibilidade de despesas;
- b.2) Da arbitrariedade dos critérios adotados pelo acórdão recorrido para interpretação da comprovação das despesas necessárias;
- b.3) Sete fundamentos para definição do período de reconhecimento das despesas glosadas no ano-calendário de 2007;
- b.4) Da dedutibilidade individual e minudente de cada despesa glosada, de acordo com o beneficiário do pagamento em questão;
- b.5) Da ilegalidade da Coexistência de Glosa para fins de IRPJ e CSLL e de pagamentos a beneficiários não identificados para fins de IRRF;
- b.6) Os pagamentos sem causa, ou a beneficiário não identificados tem natureza jurídica de dividendos;
- b.7) Revogação da alíquotas de 35%;
- b.8) Da inconstitucionalidade da base de cálculo do IRRF b.9) Do efetivo pagamento;
- b.10) Da ilegalidade da taxa SELIC.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) PRELIMINARES

Antes de passarmos à análise das nulidades apontadas pela Recorrente, é importante esclarecer os limites da nulidade no processo administrativo fiscal. Isso porque, é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao "*uso das denominações ali adotadas*", sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser "*antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado*". (FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

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

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se

este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa. Feitas essas observações iniciais, passo a análise das nulidades apontadas pela Recorrente.

1.1) NULIDADE EM FACE DA FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PERÍODO.

Insiste a Recorrente que a desconsideração dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa dos anos anteriores são hipóteses de nulidade do lançamento. Alega que *uma vez desrespeitado esse requisito legal, maculado pela nulidade estará seu procedimento de constituição do crédito tributário, porquanto a atuação da administração pública, no que concerne a fiscalização tributária, corresponde, inequivocamente, a "atividade administrativa plenamente vinculada"*.

Se adotada a premissa utilizada pela Recorrente, todas as decisões proferidas pelo CARF deveriam ter como consequência a nulidade, uma vez que todos os lançamentos envolvem discussões sobre a interpretação de dispositivos legais. De acordo com seu raciocínio, qualquer alteração no cálculo do tributo decorrentes de provas ou alegações trazidas na impugnação implicaria em nulidade do lançamento.

Como já demonstrado, tal raciocínio não se coaduna com as normas do Decreto nº 70.235/72 que tratam de nulidade. Não foi demonstrada incompetência da autoridade ou preterição de direito de defesa. A norma do artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que somente as diligências que resultem agravamento da exigência inicial ou alteração da motivação legal, demandam a realização de lançamento complementar. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (grifamos)

Faz todo sentido a exigência de novo lançamento nas hipóteses de agravamento ou alteração da fundamentação legal. Isso porque, a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa. Sendo assim, eventual aumento dos valores inicialmente exigidos ou

alteração da fundamentação legal não pode ser feita pela denominada "administração judicante". Trata-se, nesse caso, de questão de competência.

No entanto, como visto, não foi o que ocorreu no caso dos autos. A própria autoridade administrativa reconheceu a existência dos prejuízos fiscais e decotou os valores do prejuízo de base negativas dos montantes lançados. A DRJ, por sua vez, reconheceu a procedência das alterações promovidas pela fiscalização em face da diligência.

Não houve alteração na fundamentação legal do lançamento e muito menos agravamento da exigência. A ausência de imputação dos prejuízos fiscais não constitui fundamento do lançamento que versa, exclusivamente, sobre despesas não dedutíveis, não podendo ser vista como hipótese de nulidade, conforme disposto no artigo 60 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.(grifamos)

Ademais, a alegação de ausência de consideração dos saldos negativos de IRPJ não procede, conforme já detalhadamente examinado pela decisão recorrida nos trechos abaixo transcritos:

*16.4. Em relação à alegação da Impugnante de que não houve consideração dos saldos negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF sofridas por ela, verifica-se que houve a dedução **integral** do IRRF no cálculo da Tabela X.3, conforme segue: 2º trimestre – R\$63.362,15 (montante informado na DIRF e DIPJ/2008 entregues, e que representa a soma dos valores: R\$12.046,59 e R\$51.315,56); 3º trimestre – R\$38.790,58; 4º trimestre antes da cisão – R\$159,04 e 4º trimestre após a cisão – R\$5.195,70, num total de R\$107.507,47, valores estes os mesmos informados nas DIPJ entregues (AC 2007) e confirmados na DIRF entregue pela fonte pagadora CNPJ 90.400.888/0001-42.*

16.5. Releva destacar que, na Tabela X.3, referente ao IRPJ do 2º trimestre, foi informado que a Impugnante apresentou PER/DCOMP em que foi indicado crédito decorrente de SNIRPJ de R\$51.315,56 a ser compensado com dois débitos. Tais compensações, já homologadas, representaram a utilização de um crédito de R\$40.710,19 (PER/DCOMP nº 21464.18738.140211.1.3.02-2589), conforme tela abaixo.

16.6. O SNIRPJ apurado no segundo trimestre do ano-calendário 2007 (R\$51.315,56) decorreu do valor de IRRF informado de R\$63.362,15, abatido do imposto e adicional apurados no total de R\$12.046,59.

16.7. Portanto, após correção do lucro real para R\$862.634,64 (R\$103.123,37 + R\$759.511,27) e apuração do imposto devido de R\$209.658,66, foi abatido IRRF de R\$63.362,15 e somado SNIRPJ utilizado no PER/DCOMP no valor de R\$40.710,19, tendo sido apurado "imposto a pagar", referente ao segundo trimestre de 2007, no valor de R\$187.006,70.

16.8. No entanto, em face da impossibilidade do reformatio in pejus, há que se manter, em relação a esse período de apuração, o valor apurado no Auto de Infração, no montante de R\$183.877,82.

16.9. Também em relação à CSLL calculada para o segundo trimestre, observa-se que na diligência foi reconstituída corretamente a “CSLL devida” e apurado o montante de R\$71.140,35. No entanto, em face da impossibilidade da reformatio in pejus, mantém-se o valor apurado no Auto de Infração, de R\$68.356,01.

16.10. Observa-se que, na autuação, não foram os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados no próprio período-base, na DIPJ/2008 (AC 2007), o que foi corrigido na diligência (em que houve o aproveitamento de R\$129.447,25), cabendo à Impugnante corrigir sua escrita fiscal quanto ao novo saldo desses valores, passíveis de serem aproveitados nos exercícios seguintes, conforme tabela abaixo (...)

16.11. Os demonstrativos da situação anterior no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL – SAPLI do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL (ambos relativos ao ano-calendário de 2007) foram anexados ao presente processo (fls. 2735 a 2743).

16.11.1. Foram corrigidas no SAPLI, as bases de cálculo do prejuízo fiscal, ano-calendário 2007, conforme os Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário - FAPLI nº 108 e 109 e anexadas (fls. 2744 e 2745).

16.11.2. Também foram corrigidas as bases de cálculo negativas da CSLL, conforme FACS nº 82 e 83, anexados (fls. 2746 e 2747).

16.11.3. Os demonstrativos da situação atual do Prejuízo Fiscal foram também anexados (fls. 2748 a 2752). Tratamento semelhante foi dado à Base de Cálculo Negativa da CSLL.

16.11.4. As alterações dos saldos do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL foram feitas no ano-calendário 2008, em face da impossibilidade operacional do SAPLI em procedê-las no ano-calendário de 2007, conforme os documentos anexados - Histórico de Alterações de Saldos do PF e da BCNCSLL e respectiva tela do SAPLI- às fls. 2753 e 2754.

16.12. Releva destacar que na Tabela X.3, foi informado incorretamente o “valor tributável após a compensação”, referente à CSLL relativa ao 4º trimestre de 2007 (pós cisão), de (R\$205.997,00); sendo que o valor correto é (R\$458.134,12).

Improcedente, portanto a preliminar suscitada.

2.2) NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E DA CSLL DO PERÍODOS - EQUÍVOCOS CONTÁBEIS.

Alega a Recorrente, como segunda preliminar, que devem ser "reconstituídas as bases de cálculo relativas ao IRPJ e à CSLL dos períodos fiscalizados e a imputação dos saldos

negativos existentes à época. Logo em seguida, faz extensas considerações daquilo que alega ser a correta apuração contábil.

A alegação da Recorrente parte da premissa que os saldos negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF não foram considerados na apuração fiscal o que, como já demonstrado pela decisão da DRJ, transcrita no item anterior, não procede.

2.3) INOBSERVÂNCIA DO INSTITUTO DA POSTERGAÇÃO.

Alega a Recorrente que a fiscalização assumiu a premissa de que as despesas objeto da glosa, contabilizadas na apuração do resultado da Recorrente em 2007, somente poderia ter sido apropriadas em seu resultado no período em que as receitas decorrentes da realização de seus recebíveis tivesse sido igualmente apropriadas a seu resultado.

Sendo assim, admitido o critério utilizado pela autoridade fiscal (que as despesas só poderiam ser registradas na apuração do resultado no posterior momento de realização dos recebíveis) esta deveria ter aplicado as normas específicas relativas à postergação previstas no artigo 273 do RIR.

Por fim, menciona o Parecer Normativo nº 2/1996 e a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida no Acórdão nº 9101-00294, segundo a qual o CARF teria reconhecido a nulidade do lançamento efetuado sem considerar os efeitos da postergação.

Antes de analisarmos as alegações da Recorrente, é importante ressaltar que apenas parte das despesas glosadas foram motivadas pelo descumprimento do regime de competência. Além dessas despesas, foram glosadas despesas não comprovadas e pagamentos sem causa.

Da mesma forma, é importante esclarecer que a jurisprudência do CARF não considera nulo o lançamento efetuado sem os efeitos da postergação. Com efeito, a decisão proferida no Acórdão 910100294, citada pela Recorrente, não reconheceu a nulidade do lançamento quanto a autoridade lançadora deixa de aplicar os efeitos da postergação. De fato, a ementa e o voto do Conselheiro relator Valmir Sandri, que constam do Acórdão, reconhecem a nulidade. No entanto, ao analisar o dispositivo do Acórdão é possível constatar que foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a decisão da DRJ que imputou os efeitos da postergação, sem contudo, reconhecer a nulidade do lançamento. Vejamos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo o valor mantido pela decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Kareem Jureidini Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

No entanto, ao analisar inteiro teor da decisão, verifica-se que não foi juntado o voto vencedor do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, o que tornaria a decisão nula, por ausência de motivação.

Tal motivação, entretanto, pode ser encontrada em outras decisões deste conselheiro sobre o tema da postergação. Com efeito, no julgamento do Acórdão 9101-

001.064, de 28 de junho de 2011, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) esclarece que, embora tenha se manifestado, inicialmente, a favor da nulidade do lançamento efetuado sem os efeitos da postergação, reconhece que a jurisprudência do CARF se pacificou no sentido de que o efeito da postergação se limita a exclusão paga pelo contribuinte, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Contudo, em sessão de 08.12.2009, o Pleno desta Corte e as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais editaram enunciado de súmula que estabelece ser efeito do reconhecimento da postergação tributária tão-somente a exclusão da exigência da parcela paga posteriormente pelo contribuinte. Verbis:

"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." (cf. Portaria MF nº 106, de 21.12.2009, DOU 22.12.2009)

Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori, mantendo-se os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado. Quanto aos juros, particularmente, é de se notar que eles devem ser cobrados apenas entre a data do vencimento da obrigação originária (relativa ao fato gerador lançado) até a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte.

Dessa forma, a jurisprudência do CARF já consolidou o entendimento, por meio da edição da súmula nº 36, de que a retificação da postergação não implica nulidade do lançamento devendo ser cobrado os acréscimos legais.

De todo modo, resta ainda analisar a aplicação do instituto da postergação na hipótese do presente lançamento. Isso porque o reconhecimento da postergação somente é cabível quando se comprova que a redução indevida de parcela de imposto de determinado período de apuração foi compensada com sua tributação em período posterior. A necessidade de comprovação do pagamento é expressamente reconhecida no Parecer Normativo nº 2/96, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos:

*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. (grifamos)

De acordo com a Recorrente as despesas glosadas deveriam ser apropriada em qualquer dos seguintes momentos: (a) realização dos recebíveis em razão do pagamento dos títulos ou (b) dos recebíveis por alienação.

Tais alegações foram suscitadas quando da impugnação e foram objeto da diligência requerida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Todavia, o relatório apresentado pela autoridade fiscal não se manifestou quanto a aplicabilidade do instituto da postergação. Da mesma forma, a decisão recorrida foi omissa quanto a esse ponto.

Sendo assim, considero que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo, motivo pelo qual, entendo necessária a conversão do processo em diligência para que a unidade de origem:

a) analise a alegação da Recorrente de que não houve postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, bem como os documentos juntados por ela, intimando-a para fazer prova do alegado, de forma a ficar cabalmente demonstrada a ocorrência ou não de prejuízo para o Fisco, nos termos do art. 273 do RIR;a comprovação da ciência ao contribuinte do despacho decisório de fls. 9/18;

b) Intime a contribuinte do resultado da diligência para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.