



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA TURMA ESPECIAL**

**Processo n°** 15374.000693/2001-59  
**Recurso n°** 150.726 Voluntário  
**Matéria** IRPJ - Ex.: 1998  
**Acórdão n°** 197-000107  
**Sessão de** 2 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** SATA SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANSPORTES AÉREOS S.A  
**Recorrida** 8ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**EXERCÍCIO: 1998**

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO - POSTERGAÇÃO - REAIS EFEITOS** - Somente pode ser acolhida a tese de postergação na compensação integral de prejuízos fiscais quando o contribuinte fizer prova nos autos de que, num período posterior, encerrado quando se encontrava sob ação fiscal, mesmo obedecendo o limite legal de 30%, não compensou ou compensou a menor prejuízo fiscal, em virtude de inexistência ou redução do saldo pela compensação a maior que fez em períodos anteriores.

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA** - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SATA SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANSPORTES AÉREOS S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir o valor de R\$ 162.563,95 referente à glosa de prejuízos compensados indevidamente e excluir o valor de R\$67.791,99 relativo a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
SELENE FERREIRA DE MORAES

Relatora

Formalizado em: 20 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Leonardo Lobo de Almeida.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ, no montante de R\$ 226.792,10, que apontou as seguintes infrações:

1. Dedução indevida de imposto pago no exterior.
2. Glosa de prejuízos compensados indevidamente – inobservância do limite de 30%.
3. Não recolhimento do imposto por estimativa.

A contribuinte apenas impugnou parcialmente a exigência, contestando tão somente a glosa de prejuízos e a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento do imposto calculado sobre base estimada devido em dezembro de 1997.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, proferindo decisão assim ementada:

*"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INTEGRAL E LIMITE DE COMPENSAÇÃO DE 30% DO LUCRO REAL. INCOMPATIBILIDADE. Sendo a compensação integral de prejuízos fiscais obtida mediante autorização judicial considerada pela fiscalização a favor da interessada e o limite de compensação de 30% do lucro real determinado pelo art. 42 da Lei nº 8.981/1995 regimes incompatíveis, apenas a parcela do montante tributável sujeita à limitação deve servir para efeitos de cálculo do referido limite. MULTA*

*ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA E MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, cabível se torna o lançamento da multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e do imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora.”*

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, no qual alega em síntese que:

- a) Há um visível equívoco do auto de infração quanto à forma de aproveitamento dos prejuízos fiscais, posto que consagrou a utilização do prejuízo fiscal de 1995, para então calcular a aplicação do percentual de limitação da compensação.
- b) A legislação reguladora da matéria não obrigava – e nem obriga – o contribuinte a compensar os prejuízos fiscais acumulados por ordem cronológica, como reconheceu a própria Delegacia de Julgamento.
- c) Sob o argumento de que não seria razoável aplicar a trava de 30% antes da compensação integral do saldo de 31/12/1995, tendo em vista provimento judicial que autorizaria a contribuinte a efetuar tal compensação sem a referida limitação quantitativa, o órgão julgador decidiu pela manutenção integral do lançamento efetuado.
- d) Na forma que foi considerado pela fiscalização, o prejuízo fiscal tomou contornos de exclusão da base de cálculo, pressionando a contribuinte com um ônus tributário muito superior ao que seria legalmente devido.
- e) Ainda que parcialmente incompatíveis o provimento judicial e o art. 42 da Lei n° 8.981/95, deveria a fiscalização promover primeiro a utilização dos prejuízos de 1996, aplicando-se o limite percentual sobre o lucro real antes da compensação dos prejuízos.
- f) A não observância do limite de 30% do lucro real acarreta mera postergação do recolhimento dos valores devidos.
- g) A Receita Federal, em casos análogos, firmou entendimento, através do Parecer Normativo COSIT n° 2/96, reconhecendo que a mera postergação no recolhimento do imposto de renda impõe apenas o pagamento dos consectários advindos do referido atraso.
- h) Mesmo tendo sido efetuada a compensação dos prejuízos fiscais sem a observância do limite de 30% do lucro real apurado, os recolhimentos posteriores do IRPJ, nos quais observou-se tal limitação quantitativa, já seriam suficientes para abarcar o aproveitamento efetuado com base na autorização judicial.
- i) A aplicação da multa prevista no inciso IV prende-se exclusivamente aos casos em que o contribuinte deixar de recolher, durante o exercício, imposto ou contribuição devida por estimativa e, quando do encerramento do ano-calendário, apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

- j) Ao apreciar casos análogos ao presente, o Conselho de Contribuintes vês reiteradamente decidindo pela impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheira - SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A recorrente insurge-se contra a forma de aproveitamento dos prejuízos fiscais utilizada pela fiscalização, afirmando que esta deveria ter promovido primeiro a utilização dos prejuízos de 1996, aplicando-se o limite percentual sobre o lucro real antes da compensação dos prejuízos.

As tabelas abaixo demonstram a diferença entre os cálculos efetuados no auto de infração e a forma de utilização dos prejuízos pretendida pela recorrente:

### Auto de infração

1 - Lucro Real declarado	1.633.327,16
2 - Infração apurada no item 1	152.794,88
3 - Lucro real ajustado	1.786.122,04
4 - Compensação do prejuízo de 1995	1.051.196,09
5 - Lucro real do exercício após compensação de prejuízo de 1995 (3-4)	734.925,95
6 - Limite de 30% (5 x 30%)	220.477,79
7 - Compensação do prejuízo de 1996	582.131,07
8 - Valor compensado a maior (7-6)	361.653,29

### Contribuinte

1 - Lucro Real declarado	1.633.327,16
2 - Infração apurada no item 1	152.794,88
3 - Lucro real ajustado	1.786.122,04
4 - Limite de 30% (3 x 30%)	535.836,61
5 - Compensação do prejuízo de 1996	535.836,61
6 - Lucro real do exercício após compensação de prejuízo de 1996 (3-5)	1.250.285,43
7 - Compensação do prejuízo de 1995	1.051.196,09
8 - Lucro real após as compensações com observância do limite de 30%	199.089,34
9 - Valor compensado a maior (7-6)	199.089,34

O cerne da questão a ser decidida é qual dos cálculos atende melhor ao que foi disposto na sentença judicial que permitiu o aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados em 1995, sem a limitação imposta pelo art. 42 da Lei nº 8.981/95.

O art. 42 da Lei nº 8.981/95 assim dispõe:

*“Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.*

*Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.”*

A parte dispositiva da sentença judicial determinou que a União se abstinhasse de “impor aos prejuízos fiscais, apurados até 31.12.94, quaisquer limitações quantitativas ou temporais, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, previstas na Lei nº 8.981/95, bem como em relação aos prejuízos fiscais apurados até 31.12.95.” (fls. 63)

Pela legislação, a recorrente teria direito a compensar os prejuízos fiscais – independentemente do ano em que fossem apurados – até o limite de R\$ 535.836,61 (30% do lucro real ajustado), uma vez que o lucro real apenas pode ser reduzido em no máximo 30%.

Com base na decisão judicial, além deste montante foi compensado integralmente o valor de R\$ 1.051.196,09, correspondente ao saldo de prejuízo fiscal apurado no ano de 1995.

De acordo com a forma de utilização dos prejuízos fiscais da contribuinte – que utilizou o prejuízo apurado em 1996 para reduzir o lucro real até o limite legal - todo o tributo calculado sobre o valor de R\$ 1.051.196,09 estaria *sub judice* por ocasião lavratura do auto de infração.

Na presente autuação, não há menção a lançamento efetuado para prevenir a decadência em relação ao prejuízo apurado em 1995.

Não há como deixar de reconhecer os seguintes fatos: (i) a legislação reguladora da matéria não obrigava o contribuinte a compensar os prejuízos fiscais acumulados por ordem cronológica; (ii) independentemente do resultado da ação judicial, a contribuinte tem o direito a compensar prejuízos fiscais no montante de R\$ 535.836,61; (iii) o limite de 30% deve ser calculado sobre o lucro real, antes das compensações de prejuízos, e não após como fez a fiscalização; (iv) mesmo na hipótese de decisão judicial favorável à contribuinte, houve compensação indevida de prejuízos fiscais no montante de R\$ 199.089,34.

Assim, concluímos que restou caracterizada a infração de compensação indevida de prejuízos fiscais no ano calendário de 1997, devendo porém ser excluída da tributação a parcela de R\$ 162.563,95 (361.653,29 - 199.089,34). Tal parcela foi lançada equivocadamente em virtude do cálculo efetuado pela fiscalização.

No tocante à alegação de postergação do imposto, deve ser observado que para o acolhimento desse argumento é preciso que o contribuinte faça prova nos autos de que, num

período posterior, encerrado quando se encontrava sob ação fiscal, mesmo obedecendo o limite legal de 30%, não compensou ou compensou a menor prejuízo fiscal, em virtude de inexistência ou redução do saldo pela compensação a maior que fez em períodos anteriores.

Entretanto, a recorrente limitou-se a afirmar que a não observância do limite de 30% do lucro real acarreta mera postergação do recolhimento dos valores devidos, sem apresentar qualquer elemento que pudesse comprovar sua alegação. Logo, não pode ser aceito seu argumento de ocorrência de postergação.

A ocorrência da postergação é um fato modificativo do direito do fisco, cabendo o ônus da prova ao contribuinte, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil:

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”*

Este é o entendimento expresso em decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes, cujas ementas a seguir reproduzimos:

*“POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Para que se dê o tratamento de postergação no pagamento do imposto, necessariamente deve ser comprovada a ocorrência da postergação. (Acórdão 107-08628, do 1º CC, sessão de 22/06/2006).*

*IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO - POSTERGAÇÃO - REAIS EFEITOS - Somente pode ser acolhida a tese de postergação na compensação integral de prejuízos fiscais quando o contribuinte fizer prova nos autos de que, num período posterior, encerrado quando se encontrava sob ação fiscal, mesmo obedecendo o limite legal de 30%, não compensou ou compensou a menor prejuízo fiscal, em virtude de inexistência ou redução do saldo pela compensação a maior que fez em períodos anteriores. (Acórdão 107-08856, do 1º CC, sessão de 07/12/2006)”*

Por fim, no tocante à multa isolada, deve ser ressaltado que a fiscalização aplicou concomitantemente a multa de ofício de 75% pela falta de recolhimento do tributo apurado no balanço e a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa no mesmo período.

Este Egrégio Conselho de Contribuintes tem afastado a multa isolada no caso de aplicação concomitante, conforme ementas a seguir transcritas:

*“APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária,*



*atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.(Acórdão CSRF/01-05.712, sessão de 10/09/2007).*

*MULTA ISOLADA – ESTIMATIVA. MULTA CALCULADA SOBRE A MESMA BASE. – Se a mesma base serviu para cálculo de outra multa (de 75%), para exigência do tributo referente ao mesmo período de apuração, não pode ser exigida a multa isolada, sob pena de estar sancionando o contribuinte duas vezes pela mesma falta.(Acórdão n° Acórdão 105-17115, sessão de 26/06/2008)”.*

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação o valor de R\$ 162.563,95 referente à glosa de prejuízos compensados indevidamente, e R\$ 67.791,99, relativo à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ calculado sobre base estimada.

Sala das Sessões - DF, em 2 de fevereiro de 2009

  
SELENE FERREIRA DE MORAES