



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.001888/2007-30
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-005.833 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2021
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2002, 2003, 2004

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO APURADO EM PERÍODOS FUTUROS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste postergação de pagamento se nos períodos de apuração posteriores à infração, encerrados até a data de lavratura do auto de infração, o sujeito passivo apenas apura prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator) e Livia De Carli Germano que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu

Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada (fls. 1787/1794) contra o Acórdão n.º 1202-00.292, de 18/05/2010 (fls. 1763/1774), por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: DECADÊNCIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM INSTÂNCIA RECURSAL.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a matéria não expressamente contestada na fase recursal.

NULIDADE. ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO.

Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos essenciais previstos no art. 142 do CTN, devendo eventuais erros materiais serem sanados no curso do processo administrativo fiscal.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS - DEDUTIBILIDADE -

São dedutíveis as perdas nos recebimentos de créditos de valor até R\$ 5.000,00 e vencidos a mais de seis meses, bem como os descontos concedidos na repactuação desses créditos.

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. TRATAMENTO DE POSTERGAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A redução indevida do lucro líquido de um período-base pela antecipação de despesa, sem que haja o pagamento efetivo e espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, não é considerada postergação de pagamento, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos encargos legais.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu que as disposições do Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 1996 não se aplicam ao caso em questão, isso porque o regime de postergação do imposto pressupõe a existência de efetivo pagamento do tributo postergado, em exercícios posteriores.

Em face do Acórdão n.º 1202-00.279 (e-fls. 1763/1774), que negou provimento ao recurso voluntário, o sujeito passivo interpôs recurso especial (e-fls. 1787/1794), admitido nos seguintes termos:

Nesse contexto, é preciso examinar com acuidade o entendimento manifestado no acórdão paradigma sobre a matéria da postergação, que figurou entre os fundamentos que ensejaram o provimento do recurso voluntário da contribuinte naqueles autos.

De acordo com aquela decisão, a constatação de prejuízo fiscal na data de antecipação de despesa, de postecipação de receita ou no período de competência, por si só, não desnatura ou invalida o princípio da postergação.

Diante desse tipo de situação, caberia ao Fisco recompor toda a grade que compõe o resultado fiscal da empresa, desde o período inicial fiscalizado até o ano-calendário, ou mês-calendário corrente, para verificar os reflexos da postergação nesses resultados.

Isto porque, ainda de acordo com o acórdão paradigma, o prejuízo fiscal tem o formato de uma "moeda" específica de grande poder liquidatário na órbita tributária do lucro real, solvendo tributos ulteriores pela via da compensação da base de cálculo positiva.

O afastamento da regra de postergação sem essa análise criteriosa da evolução dos resultados da empresa só seria admitido se ela estivesse continuamente (do período inicial fiscalizado até o período corrente) experimentando prejuízo-fiscal.

Esse entendimento consta do seguinte trecho do voto que orientou o referido acórdão paradigma:

[...]

II- GLOSA DE DESPESAS

[...]

Não há dúvida de que a via consagrada pela recorrente fere os dispositivos jurídico-fiscais reitores da dedutibilidade das despesas ou custos (art. 191 do RIR/80). Entretanto o seu estorno em 1991 revela duas vertentes que devem ser consideradas: a) uma parte das despesas impugnadas pelo Fisco tem a sua correta destinação no ano-base de 1990. Vale dizer: a sua glosa, integralmente, não confere a exata quantificação à porção incorrida da despesa a esse teor, b) a segunda exhibe que a ação da recorrente moveu a infração para o abrigo do instituto da postergação tributária relativamente ao diferencial da verba antecipada.

A Autoridade recorrida rechaçou qualquer possibilidade de se aceitar a tese da postergação, infere-se, tendo em conta que a empresa, em 1991, não-recolhera tributo, haja vista que compensara com os prejuízos de exercícios anteriores o lucro real apurado de Cr\$ 868.619.066,00. Ainda que não espouse tal entendimento, pois nesse caso a empresa apurou lucro tributável, tendo mesmo sido anulado pela "moeda" denominada prejuízo fiscal havida no exercício anterior, ainda assim a existência de prejuízo fiscal, como se demonstrará ao final deste voto, não desnatura ou invalida o princípio da postergação tributária.

Concluindo: se há mais de uma razão impediante para o prosperar da exigência, uma só basta para elidir a pretensão fiscal.

Item a que se concede provimento integral.

[...]

III - OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA

Trata-se de omissão de receita operacional caracterizada pela falta de contabilização de juros e correção monetária dos depósitos efetuados na

Caixa Econômica Federal, decorrentes de ações judiciais, nos anos-base de 1990, 1991 e 1992.

[...]

Observe-se que, se a recorrente utilizar-se de outros artifícios contábeis ou fiscais para se evadir da obrigação tributária ulterior, ao fisco caberá impugnar na época própria, o respectivo lançamento. Não presumir inverossimilhança, abandonando, desde a inicial, a hipótese de postergação que se enleia às evidências contábeis e fiscais pretéritas.

Em face do exposto, decido por se dar provimento a este item recursal.

IV - DOS EFEITOS DA POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA NA HIPÓTESE DE PREJUÍZOS FISCAIS.

As acusações fiscais, até então, diante da existência de prejuízo fiscal no exercício da postergação pautavam-se por considerar no lançamento o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro, integralmente, com fulcros na verba diferida ou antecipada, e ancoradas no fato de não ter ocorrido pagamento de tributo.

Ocorre, entretanto, que o prejuízo fiscal tem o formato de uma "moeda" específica de grande poder liquidatário na órbita tributária do lucro real, solvendo tributos ulteriores pela via da compensação da base de cálculo positiva. Dessa forma, a redução ou o aumento dos seus estoques implicará, respectivamente, em período próximo, ampliação ou diminuição do montante tributário a recolher. Vale dizer abstraindo-se dos problemas advenientes de liquidez (que os recolhimentos de tributos encerram para os cofres da União), o estoque de prejuízo fiscal em nada difere dos impactos causados a médio prazo pelos recolhimentos efetivos; quando não absorvidos pelo lucro prévio gera uma expectativa de tributo a recolher no período imediatamente seguinte.

Recomenda-se que o Fisco quando estiver diante da ocorrência de prejuízos fiscais nas datas de antecipação de despesa, postecipação de receita ou no período de competência, deverá recompor toda a grade que compõe o resultado fiscal da empresa, abrangendo não só o período inicial, mas também - e só também -, até o ano-calendário, ou mês-calendário corrente, coincidente até mesmo com a data em que se materializou o termo de início da fiscalização. Outra posição seria adotada por este relator se a empresa, no último ano-base ou mês/ano - calendário disponível continuasse a experimentar prejuízo fiscal. Nesse caso, a exigência fiscal deverá ser plena, tendo em vista que nada garante ao Fisco a continuidade das atividades da empresa em períodos futuros, portanto de resultados aleatórios - não-conhecidos.

O acórdão recorrido, por sua vez, não deixou de examinar a situação da contribuinte nos períodos subseqüentes aos que foram objeto de autuação.

A autuação abrangeu os anos-calendário 2002, 2003 e 2004, mas o acórdão recorrido estendeu sua análise até o ano de 2006, senão vejamos:

[...]

Por último, em relação ao recurso voluntário, alega a recorrente que a suposta infração acarretou somente a postergação de imposto, e que as perdas com créditos seriam confirmadas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas. Diz, ainda, que no caso de antecipação de despesas, deveria a autoridade julgadora ter observado as disposições do Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 1996, que trata das hipóteses de postergação de tributos, podendo ser exigidos somente a multa e os juros moratórios pelo atraso no recolhimento dos tributos, mas não poderia exigir o montante principal.

Não assiste razão ao recorrente. As disposições do Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 1996 não se aplicam ao caso em questão, isso porque o regime de postergação do imposto pressupõe a existência de efetivo pagamento do tributo postergado, em exercícios posteriores, conforme bem descreve o Parecer invocado, abaixo transcrito em parte, para maior clareza:

[...]

No presente caso, verifica-se que nos anos subseqüentes ao ano da infração, ano-calendário de 2002, conforme consta dos registros de controle de Declarações de Informações Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ (fls.1.465 a 1.474), o autuado não apurou IRPJ a pagar, nem CSLL a pagar, não podendo, assim, reclamar direito ao tratamento de postergação, na presente exigência, para lhe serem exigidos apenas os juros e a multa moratórios, mas sim deverá ser exigido todo o imposto com os respectivos encargos legais nos termos do item 9 do mencionado Parecer. Além disso, o recorrente também não trouxe nenhuma prova aos autos de que tivesse pago o IRPJ e a CSLL, pretensamente postergados, até a data da lavratura do Auto de Infração, motivo mais que suficiente para não atender ao seu pedido.

As DIPJ mencionadas na transcrição acima, às fls. 1.465 a 1.474, referem-se aos anos-calendário de 2003 a 2006.

Ocorre que o critério adotado para esse exame foi simplesmente se houve ou não "saldo" de IR ou CSLL a pagar nos períodos subseqüentes à autuação, e como as DIPJ não indicavam saldo a pagar, afastou-se de imediato a regra da postergação.

Verifica-se, entretanto, que ao longo desses períodos houve apuração de base de cálculo positiva, tanto para o IRPJ (2006), quanto para a CSLL (2004 e 2006), não havendo saldo de tributo a pagar na DIPJ em razão ou de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, e/ou de dedução de estimativas mensais pagas.

Aliás, as fichas das DIPJ referentes à CSLL indicam que houve recolhimento de estimativas mensais dessa contribuição em todos os anos acima referidos.

Nesse contexto, há realmente uma divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, porque o entendimento manifestado nesse último não permitiria o afastamento de plano da regra da postergação (como fez o acórdão recorrido), principalmente por haver nos períodos subseqüentes apuração de bases de cálculo positivas, e ainda recolhimentos de estimativas mensais.

No mérito sustenta que - que o acórdão paradigma manifesta o entendimento de que, ainda que o exercício em que a receita (antes não computada no lucro real) tenha sido oferecida à tributação apresente um resultado negativo (prejuízo fiscal e base de cálculo negativa), não está impedida a aplicação da norma prescrita pelo artigo 273 do RIR/99, uma vez que essa norma trata da postergação de receita e não de tributo, não podendo ser aplicável apenas no ano em que o sujeito passivo apresente tributo a pagar.

Assevera que o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que não há postergação em razão da não comprovação da existência de lucro nos períodos posteriores às deduções não pode prosperar, primeiramente porque o próprio Fisco tem plena condição de verificar tal informação através de seu sistema e, em segundo lugar, porque a postergação gera uma expectativa de tributo a recolher, ainda que tal não ocorra no exercício imediatamente seguinte ao que se operou a dedução;

Indica que a norma do art. 273 do RIR/99 refere-se aos diversos momentos de escrituração de receitas e despesas, e não a tributo e seus diferentes momentos de recolhimento. Tal norma não dispõe sobre a compensação de um tributo não recolhido em um exercício, adimplido em exercício posterior, o que seria mero recolhimento em atraso, mas ao oferecimento à tributação de determinada receita ou à antecipação da dedução de determinada despesa.

Ademais, ao deduzir as despesas nos anos de 2002, 2003 e 2004, seu montante deixou de compor o prejuízo-fiscal dos períodos subseqüentes, que passou a ser menor do que teria sido caso as despesas tivessem sido deduzidas no seu regime de competência. Nessa linha, o procedimento adotado pela recorrente acarretou a redução de seu estoque de prejuízo fiscal nos períodos subseqüentes, gerando um aumento do montante de tributos a serem recolhidos.

Portanto, a reiteração do prejuízo-fiscal acarreta impacto vinculado ao pagamento efetivo do tributo, conforme entendimento esclarecedor da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, veiculado através do v. acórdão paradigma. A recorrente apresentou base de cálculo positiva no ano-calendário 2006, conforme a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ acostada aos autos;

O debate sobre as regras de postergação, travado desde a primeira instância administrativa, está relacionado ao fato de que as perdas foram deduzidas antes do momento apropriado, ou seja, as perdas deduzidas em 2002 cuja glosa foi mantida, configurariam despesas em 2003, e assim por diante.

Intimada, a i. PGFN apresentou contrarrazões em que alega que a postergação exige dois requisitos indispensáveis à sua caracterização: 1) pagamento espontâneo e 2) **pagamento comprovado**, ambos ocorridos no período base posterior.

No caso em apreço, todavia, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de comprovar o pagamento posterior em período posterior.

Logicamente, a apuração do tributo devido deverá considerar também um possível recolhimento posterior efetuado pelo sujeito passivo, caso alegada e comprovada. Nesta hipótese deverá exigir apenas a multa e os juros de mora em função do recolhimento fora da data de vencimento. Por outro lado, nos casos em que o recolhimento extemporâneo não ocorre, não há que se falar em postergação, e, portanto, não se afigura a hipótese de incidência da norma inculpada no art. 273 do RIR/99.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial* deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática* entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

Contudo, entendo que a controvérsia quanto à correta interpretação do art. 273 do RIR/99, mormente a aplicação da regra da postergação quando ausente "saldo a pagar" nos anos-calendário subsequentes restou bem demonstrada no r. despacho de admissibilidade.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Assim sendo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

Recurso especial do Contribuinte - Mérito

No mérito, a questão de mérito cinge à possibilidade de aplicação da regra prescrita no 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

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

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](#)).

Ademais, o instituto da postergação recebeu tratamento específico pelo Parecer Normativo Cosit n. 02, de 28.08.1996, que trata especificamente sobre a *"Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido"*, que assim dispõe

"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 do período 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 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.

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.

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

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

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

O r. acórdão recorrido entendeu pela inaplicabilidade da norma, por entender que:

No presente caso, verifica-se que nos anos subsequentes ao ano da infração, ano-calendário de 2002, conforme consta dos registros de controle de Declarações de Informações Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ (fls.1.465 a 1.474), **o autuado não apurou IRPJ a pagar, nem CSLL a pagar**, não podendo, assim, reclamar direito ao tratamento de postergação, na presente exigência, para lhe serem exigidos apenas os juros e a multa moratórios, mas sim deverá ser exigido todo o imposto com os respectivos **encargos legais nos** termos do item 9 do mencionado Parecer. Além disso, o recorrente também não trouxe nenhuma prova aos autos de que tivesse pago o IRPJ e a CSLL, pretensamente postergados, até a data da lavratura do Auto de Infração, motivo mais que suficiente para não atender ao seu pedido.

Contudo, a análise restringiu-se à existência ou não de "saldo" de IR ou CSLL a pagar nos períodos subsequentes à autuação, desconsiderando que ao longo desses períodos houve apuração de base de cálculo positiva, tanto para o IRPJ (2006), quanto para a CSLL (2004 e 2006), não havendo saldo de tributo a pagar na DIPJ em razão ou de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, e/ou de dedução de estimativas mensais pagas.

Aliás, as fichas das DIPJ referentes à CSLL indicam que houve recolhimento de estimativas mensais dessa contribuição em todos os anos acima referidos. Nesse sentido o r. acórdão paradigma bem indica que:

As acusações fiscais, até então, diante da existência de prejuízo fiscal no exercício da postergação pautavam-se por considerar no lançamento o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro, integralmente, com fulcros na verba diferida ou antecipada, e ancoradas no fato de não ter ocorrido pagamento de tributo.

Ocorre, entretanto, que o prejuízo fiscal tem o formato de uma "moeda" específica de grande poder liquidatário na órbita tributária do lucro real, solvendo tributos ulteriores pela via da compensação da base de cálculo positiva. Dessa forma, a redução ou o aumento dos seus estoques implicará, respectivamente, em período próximo, ampliação ou

diminuição do montante tributário a recolher. Vale dizer abstraindo-se dos problemas advenientes de liquidez (que os recolhimentos de tributos encerram para os cofres da União), o estoque de prejuízo fiscal em nada difere dos impactos causados a médio prazo pelos recolhimentos efetivos; quando não absorvidos pelo lucro prévio gera uma expectativa de tributo a recolher no período imediatamente seguinte.

Recomenda-se que o Fisco quando estiver diante da ocorrência de prejuízos fiscais nas datas de antecipação de despesa, postecipação de receita ou no período de competência, deverá recompor toda a grade que compõe o resultado fiscal da empresa, abrangendo não só o período inicial, mas também - e só também -, até o ano-calendário, ou mês-calendário corrente, coincidente até mesmo com a data em que se materializou o termo de início da fiscalização. Outra posição seria adotada por este relator se a empresa, no último ano-base ou mês/ano - calendário disponível continuasse a experimentar prejuízo fiscal. Nesse caso, a exigência fiscal deverá ser plena, tendo em vista que nada garante ao Fisco a continuidade das atividades da empresa em períodos futuros, portanto de resultados aleatórios - não-conhecidos.

Além disso, o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, no entendimento deste conselheiro violaria o racional subjacente à súmula CARF n. 36 que equipara o excesso de compensação de prejuízos fiscais à postergação de do pagamento do IRPJ e da CSLL:

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

Ante todo o exposto, voto por CONHECER e no mérito DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o Colegiado *a quo* interpretou validamente a legislação tributária.

Inicialmente importa registrar que a Contribuinte não logrou constituir dissídio jurisprudencial acerca da nulidade do procedimento fiscal decorrente de inobservância, pela autoridade lançadora, de aferição decorrente de eventual postergação do pagamento dos tributos devidos em razão da antecipação da dedução de perdas em operações de crédito. Em seu recurso especial a Contribuinte se limitou a pretender a aplicação de entendimento expresso por outros Colegiados do CARF no sentido de que a configuração da postergação não depende, necessariamente, da existência de pagamento futuro do tributo não recolhido no período autuado.

Ainda, nega-se a possibilidade de discussão, neste momento, acerca da impropriedade da aplicação das regras de dedutibilidade expressas nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 a *descontos concedidos quando da repactuação dos créditos não liquidados*. Ainda que a Súmula CARF nº 139³ tenha sido aprovada depois da edição do acórdão recorrido, tem-se no precedente nº 9101-002.717 o registro de entendimento naquele mesmo sentido expresso desde o Acórdão nº 101-95.469, de 26/04/2006, reformado apenas em 27/09/2012, depois da interposição do recurso especial sob análise, ocorrida em 27/07/2011. Ademais, não cabe a esta instância especial a conformação do acórdão recorrido a entendimento posteriormente sumulado se a Contribuinte não se moveu no sentido de estabelecer dissídio jurisprudencial nesse ponto.

No âmbito da competência deste Colegiado cabe decidir, apenas, se o acórdão recorrido – nº 1202-00.279 – interpretou validamente a legislação tributária ao veicular o seguinte entendimento:

Por último, em relação ao recurso voluntário, alega a recorrente que a suposta infração acarretou somente a postergação de imposto, e que as perdas com créditos seriam confirmadas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas. Diz, ainda, que no caso de antecipação de despesas, deveria a autoridade julgadora ter observado as disposições do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996, que trata das hipóteses de postergação de tributos, podendo ser exigidos somente a multa e os juros moratórios pelo atraso no recolhimento dos tributos, mas não poderia exigir o montante principal.

Não assiste razão ao recorrente. As disposições do Parecer Normativo COSIT no 02, de 1996 não se aplicam ao caso em questão, isso porque o regime de postergação do imposto pressupõe a existência de efetivo pagamento do tributo postergado, em exercícios posteriores, conforme bem descreve o Parecer invocado, abaixo transcrito em parte, para maior clareza:

[...]

³ Súmula CARF nº 139: Os descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996.

No presente caso, verifica-se que nos anos subsequentes ao ano da infração, ano-calendário de 2002, conforme consta dos registros de controle de Declarações de Informações Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ (fis.1.465 a 1.474), o autuado não apurou IRPJ a pagar, nem CSLL a pagar, não podendo, assim, reclamar direito ao tratamento de postergação, na presente exigência, para lhe serem exigidos apenas os juros e a multa moratórios, mas sim deverá ser exigido todo o imposto com os respectivos encargos legais nos termos do item 9 do mencionado Parecer. Além disso, o recorrente também não trouxe nenhuma prova aos autos de que tivesse pago o IRPJ e a CSLL, pretensamente postergados, até a data da lavratura do Auto de Infração, motivo mais que suficiente para não atender ao seu pedido.

A premissa fática do acórdão recorrido, portanto, é a inexistência de IRPJ ou CSLL a pagar apurados pelo sujeito passivo em períodos posteriores *até a data da lavratura do Auto de Infração*, ocorrida em 29/10/2007, e que assim demandaria investigação até o último período de apuração, no caso anual, encerrado em 31/12/2006. Note-se que na DIPJ referente ao ano-calendário 2004, juntada pela autoridade julgadora de 1ª instância à fl. 1471 (e-fl. 1577), há indicação de CSLL apurada e de recolhimento de estimativas para sua liquidação. Porém, desde a decisão de 1ª instância concluiu-se, a partir destes elementos, que não houve apuração de IRPJ ou CSLL a pagar para se cogitar da postergação alegada (fl. 1490, e-fl. 1596). Veja-se:

28. Quanto ao argumento de que a autoridade deveria aplicar, no caso, o regime de postergação de tributo, previsto no Parecer Normativo COSIT 02/96, pois que considerou que o autuado teria antecipado o aproveitamento de despesas, relativas a perdas, antes dos prazos previstos no artigo 9º, da Lei 9.430/96, impende notar que, pelos itens 6.1, 6.2 e 6.3 do referido Parecer, a seguir transcrito, apenas pode-se aplicar o regime de postergação no caso de existência de efetivo pagamento do tributo postergado, em exercícios posteriores. Na presente situação, verifica-se que nos anos subsequentes ao ano da infração, ano-calendário de 2002, conforme consta dos registros de controle de Declarações de Informações Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ da RFB (fls. 1.465 a 1.474), o autuado não apurou IRPJ a pagar, nem CSLL a pagar, não podendo, assim, reclamar direito ao tratamento de postergação, na presente exigência, para lhe serem exigidos apenas os juros e a multa, conforme consignado no item 6.2 do mencionado Parecer.

A Contribuinte, dessa forma, teve a oportunidade desde a interposição do recurso voluntário para contestar a realidade dessa premissa, mas optou dirigir seus questionamentos de forma genérica, nos seguintes termos:

24. Aliás, a Recorrente comprova a possibilidade da postergação através da juntada das Declarações de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ (Doc. 03) haja vista a existência de lucro que absorve as deduções supostamente antecipadas das perdas em questão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

25. Vale ressaltar a necessidade do conhecimento e da análise das citadas declarações em obediência ao princípio administrativo da verdade material, vez que é dever da Administração Pública a busca dos fatos tais como se apresentam na realidade, sendo certo que, para tanto, deve considerar todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada.

26. Tal qual afirmado no início, as perdas que foram deduzidas antecipadamente, antes "(...) dos prazos previstos na alínea 'a', do inciso II, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96 (...)", deveriam ter sido autuadas sob a forma de postergação do imposto.

27. Realmente, a suposta infração ora combatida seria referente somente à postergação de imposto, uma vez que as perdas com créditos seriam corroboradas com o decorrer do tempo e, dessa forma, poderiam ser deduzidas.

28. De fato, tendo em vista o lapso temporal entre o suposto ano de infração (2002 a 2004) e o de autuação (2007), a Recorrente teria obtido o direito à sua dedução. Assim, num momento posterior, a Recorrente poderia ter deduzido esses valores da base

tributável, restando, somente, uma suposta alegação de antecipação de despesa, ou postergação de imposto, sem que o valor do principal pudesse ser objeto de nova exigência.

29. Assim sendo, em razão da infringência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois o auto de infração visa à exigência de valores já pagos, ainda que a destempo, imperiosa a decretação de sua nulidade.

Frente à reafirmação, no acórdão recorrido, de que não houve apuração de IRPJ ou CSLL a pagar nos períodos subsequentes à infração, até a formalização do lançamento, cumpria-lhe ter oposto embargos de declaração para ver esclarecida esta obscuridade. Contudo, os embargos por ela opostos partiram da premissa de que não houve apuração de IRPJ ou CSLL a pagar nos períodos posteriores mencionados, para, antecipando a tese trazida em recurso especial, defender que a dedução antecipada de despesas fez com que tais valores deixassem *de compor o prejuízo fiscal dos períodos subsequentes, que passou a ser menor do que teria sido caso as despesas tivessem sido deduzidas no seu regime de competência*.

Com a rejeição dos embargos foi reafirmado o entendimento do acórdão recorrido, sob a premissa fática de que não houve apuração de IRPJ ou CSLL a pagar nos períodos de apuração posteriores até a lavratura do auto de infração, e o recurso especial da Contribuinte restou admitido em face do paradigma nº 103-20.485, segundo o qual a *não ocorrência de lucro tributável nos períodos da postergação em face de compensação do lucro com prejuízos fiscais pretéritos* é irrelevante para configuração do diferimento da tributação.

Neste cenário, solucionando o dissídio jurisprudencial estabelecido, a maioria deste Colegiado concluiu pela inexistência de postergação na hipótese de o sujeito passivo não apurar tributo devido. Diversamente do defendido no paradigma, se a apuração do sujeito passivo resulta em prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou seu resultado positivo é integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores, não cabe à autoridade fiscal recompor estas apurações para disponibilizar ao sujeito passivo valores passíveis de compensação no futuro, inclusive porque esta compensação futura eventualmente disponibilizaria pagamentos a maior em períodos posteriores à lavratura do auto de infração.

A legislação de regência, consolidada à época no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99 – tem origem no Decreto-Lei nº 1.598/77, que assim dispõe:

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

[...]

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

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a 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 da 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.

Nestes termos, a lei cogita de postergação apenas na hipótese de pagamento futuro do tributo, circunstância inexistente quando é apurado prejuízo fiscal/base negativa de CSLL ou, quando apurado resultado positivo, este é integralmente compensado com prejuízos/bases negativas passados. A lei demanda, portanto, minimamente a apuração de tributo devido nos períodos subsequentes até a lavratura do lançamento, para se cogitar de postergação. E esta realidade foi negada no acórdão recorrido, sem que a Contribuinte lograsse desconstituir, pelos meios processuais à sua disposição, tal premissa fática da decisão contestada.

Em reforço à conclusão de que não cabe à autoridade fiscal recompor a apuração futura do sujeito passivo que resulta em prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou em resultado positivo integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores, vale recordar a Súmula CARF n.º 36, segundo a qual *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*. Nestes termos restou consolidado neste Conselho que a repercussão futura da glosa inicialmente futura é prova a ser oferecida pelo sujeito passivo no contencioso administrativo, nos termos do voto vencedor desta Conselheira no Acórdão n.º 9101-004.212⁴:

No acórdão recorrido foi dado provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências decorrentes da glosa de compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30% no ano-calendário 1997 porque:

Verifica-se que no ano-calendário de 1999 e seguintes a contribuinte apurou IRPJ a pagar, vide exemplo o extrato da DIPJ/2000, fl. 459 dos autos. De igual forma, nos anos de 2000 e seguintes apurou CSLL a pagar, fl. 460, quando poderia ter compensado até 30% do lucro com saldo negativo da CSLL utilizado em excesso no ano de 1997. Portanto, caberia ao fisco exigir o tributo tão somente sob a postergação na forma do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

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:

⁴ 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 divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo.

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 dessa 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 n.º 1.598/771, como invocado (fls. 211).

O dispositivo está interpretado no âmbito administrativo pelo PN Cosit n.º 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 diferimento 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 nº 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 nº 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 n.º 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 n.º 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.

Assim, com fundamento no expresso na Súmula CARF n.º 36, o acórdão recorrido deve ser reformado. Já com referência à suficiência da prova apresentada pela contribuinte, importa ter em conta que o recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido nos seguintes termos:

[...]

Assim, se nem mesmo na glosa de prejuízos fiscais/bases negativas indevidamente compensados a autoridade fiscal tem o dever de verificar a possibilidade de compensação futura dos prejuízos/bases negativas disponibilizados com a glosa, com mais razão, ainda, não cabe lhe impor o dever de verificar se as despesas antecipadas aumentariam prejuízos fiscais/bases negativas no futuro apurados, ou disponibilizariam prejuízos fiscais/bases negativas compensados no futuro, para admiti-los como moeda de redução do crédito tributário devido no momento de dedução antecipada das despesas. Mais importante, ainda: na hipótese em que não há apuração de tributo devido nos períodos de apuração posteriores, ocorridos até a data de lavratura do auto de infração, mediante reconstituição da cadeia de compensação de prejuízos fiscais/bases negativas o sujeito passivo poderia evidenciar, no máximo, pagamentos a maior promovidos em períodos de apuração posteriores à lavratura do lançamento.

Em suma, o disposto no art. 6º, §5º, alínea “a” do Decreto-lei n.º 1.598/77 tem por finalidade evitar a aplicação de multa de ofício sobre crédito tributário que, não recolhido em um período de apuração, tenha sido pago em período de apuração posterior, encerrado até a data de lavratura do auto de infração. Se nestes períodos de apuração posteriores há, tão só, apuração de prejuízo fiscal/base negativa, ou de lucro integralmente compensado com prejuízos fiscais/bases negativas anteriores, inexistente a postergação cogitada no referido dispositivo legal. Cabe ao sujeito passivo recompor sua apuração para efetivar em sua escrituração a compensação futura dos prejuízos fiscais/bases negativas eventualmente disponibilizados.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.