



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13052.000506/2010-35
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.044 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 04 de abril de 2022
Recorrente A.T.C. ASSOCIATED TOBACCO COMPANY BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE E QUESTIONAMENTO INCAPAZ DE ALTERAR O RESULTADO DA DECISÃO.

Não deve ser conhecido o recurso especial, quando não cumpridos os requisitos necessários satisfatórios à devolução da matéria para exame da CSRF. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.044 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13052.000506/2010-35

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte (fls. 12.798) interposto em face da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção no Acórdão n.º 1401-001.552 (fls. 12.762), na sessão de 01 de março de 2016, por meio do qual o Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a autuação relativa à omissão de receitas de exportação.

Originalmente, o processo tratava das seguintes infrações:

- Dedução da receita bruta de valores de tributos que não incidiram sobre vendas;
- Variações cambiais deduzidas em excesso no segundo e no terceiro trimestres de 2006;
- Omissão de receitas de exportação;
- Diferenças de estoques no início de 2007;
- Manutenção no passivo de obrigações já pagas.

Com a ciência das autuações, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 5.008), questionando as infrações e juntando aos autos enorme quantidade de documentos.

Em 8 de março de 2012, a DRJ Porto Alegre julgou parcialmente procedente a impugnação, afastando as infrações relativas à manutenção do passivo de obrigações já pagas (R\$ 11.844.054,35, ano-calendário de 2007) e às diferenças de estoque (R\$ 3.521.210,42).

Ciente da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 12.695), combatendo os pontos que lhe foram desfavoráveis na decisão de piso.

Em 1º de março de 2016, a 1ª Turma da 4ª Câmara, por meio do acórdão 1401-001.552, negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário, para cancelar a autuação relacionada às receitas de exportação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IMPOSTOS QUE NÃO INCIDIRAM SOBRE VENDAS. INDEDUTIBILIDADE DA RECEITA BRUTA.

Só podem ser deduzidos da receita bruta os impostos que incidiram sobre vendas.

VARIAÇÕES CAMBIAIS. REGIME DE RECONHECIMENTO.

Para fins de apuração do resultado, deve ser adotado o regime de reconhecimento das variações cambiais pelo qual a autuada optou, no caso, o regime por liquidação.

RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VALORAÇÃO. PRODUTOS NÃO MANUFATURADOS.

No caso de produtos manufaturados ou não manufaturados (como, no caso, o tabaco classificado na posição 24.01 da NCM), o valor da receita de exportação é contabilizada com base na taxa de câmbio da data do embarque.

DIVERGÊNCIA ENTRE O REGISTRO DE INVENTÁRIO E O VALOR CONTÁBIL DOS ESTOQUES.

No caso, restou demonstrado que a divergência entre o registro de inventário e o valor contábil dos estoques não teve influência na apuração do resultado.

MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA.

Embora mantidas no passivo obrigações já pagas, a presunção de omissão de receitas restou afastada, uma vez que estas foram escrituradas e incluídas no resultado tributável.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e não apresentou recurso (fls. 12.777).

Por seu turno, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 12.798), alegando, em síntese, divergência interpretativa quanto a duas matérias:

- a) Dedução da receita bruta de valores de valores de tributos não incidentes sobre vendas;
- b) Variações cambiais deduzidas em excesso.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 12.960, que deu seguimento à matéria “dedução da receita bruta de valores de tributos não incidentes sobre vendas (postergação)”. Não houve recurso contra o seguimento apenas parcial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 13.000) ao recurso especial do contribuinte, pugnano pelo seu descumprimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de fls. 12.960 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria “dedução da receita bruta de valores de tributos não incidentes sobre vendas (postergação)”.

Pois bem.

No presente caso, a fiscalização constatou deduções indevidas a título de ICMS e adotou as seguintes providências: a) adicionou ao resultado positivo do primeiro trimestre de 2006 o valor de R\$ 2.721.514,06; b) reduziu o resultado negativo do segundo trimestre do mesmo ano o valor de R\$ 3.066.689,83.

A Recorrente alegou, em sua defesa, que não houve prejuízo ao erário, visto que teria adicionado ao quarto trimestre de 2006 os valores indevidamente deduzidos nos dois primeiros trimestres daquele ano; contudo, verifica-se que esse argumento **não foi acolhido** pelo acórdão recorrido.

Já o paradigma indicado (acórdão n. 1102-000.937) cuida dos *efeitos da postergação do pagamento de tributo*, como se pode inferir de sua ementa, a seguir reproduzida:

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. COMPROVAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO.

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. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

A inobservância da recomposição do lucro real pela postergação de tributos implica em erro insanável do lançamento tributário.

De se notar que o despacho de admissibilidade ingressou, por provocação do contribuinte, numa discussão acerca dos **efeitos da postergação** de tributos, apresentando a diferença entre a postergação do pagamento do imposto e a postergação do reconhecimento de uma receita (ou de adição necessária ao lucro líquido).

Ocorre, que, com a devida vênia, **não é este o debate** travado nos autos.

Com efeito, não se está a discutir a **questão teórica** da postergação, mas o fato de que, para o acórdão recorrido, os valores apurados nos trimestres subsequentes foram **muito inferiores** aos que anteriormente deixaram de ser tributados, como se pode claramente depreender dos seguintes excertos (destacaremos):

Em sua defesa, a contribuinte defendeu que havia permissão legal para a dedução que promoveu, de créditos escriturais de ICMS decorrentes de exportações.

Adicionalmente, alegou que não houve prejuízo para o Fisco, uma vez que adicionou, no quarto trimestre de 2006, os valores indevidamente deduzidos nos dois primeiros trimestres daquele ano.

Estes argumentos **foram refutados com muita precisão, clareza e objetividade** pela decisão de piso:

Os argumentos da autuada não procedem. O primeiro, porque não existe dispositivo legal admitindo a baixa, por falta de liquidez, de créditos de ICMS decorrentes de exportações.

Segundo, porque a adição em período posterior (quarto trimestre de 2006) não sana a indevida redução em R\$ 5.788.203,89 dos resultados tributáveis do primeiro e do segundo trimestres de 2006, em especial se tivermos em conta que foi apurado prejuízo nos dois trimestres subsequentes e que no trimestre da adição a autuada apurou tanto lucro real quanto base de cálculo da CSLL em valores (R\$ 151.443,94, em ambos os casos) muito inferiores ao valor que deixou de ser anteriormente tributado.

Constata-se que a decisão *não desconhece* a possibilidade de postergação, mas expressamente atesta que os valores apurados nos trimestres subsequentes foram “muito inferiores ao valor que deixou de ser anteriormente tributado”, matéria que diz respeito, **exclusivamente**, à *questão fática e probatória*, cujo reexame é **vedado** em sede de recurso especial.

Por isso, não é possível, neste instante processual, acolher a premissa do contribuinte, no sentido de que não houve prejuízo ao erário, tese que já foi rechaçada pelo recorrido.

Ademais, verifica-se que sequer existe indicação de qual seria a legislação tributária interpretada de forma divergente, como exige o artigo 67 do Anexo II do RICARF. Como a questão suscitada é eminentemente fática, o recorrido **não se valeu** de fundamento legal específico para afastar a pretensão da interessada, mas da falta de comprovação do alegado quanto aos valores supostamente postergados.

Com efeito, em termos jurídicos, o voto condutor indicou apenas a **ausência de previsão legal** para a baixa de créditos de ICMS (por falta de liquidez), circunstância que não foi contestada pela Recorrente e que, *por si só, já impediria* a reforma do acórdão.

Assim, para além da dessemelhança entre as situações veiculadas nos dois acórdãos, devemos concluir que a matéria suscitada pela Recorrente **não se relaciona** às razões de decidir do acórdão recorrido e que, *ainda que assim não fosse*, também não poderia ser conhecido o recurso aviado, ante a **impossibilidade** de reavaliação dos fatos e das provas constantes nos autos.

Parece-me, inclusive, que sequer haveria interesse de agir do contribuinte, pois mesmo o eventual reconhecimento da postergação em nada alteraria o que restou decidido.

Em síntese, são diversos os motivos que impedem o conhecimento do recurso especial do contribuinte, ante o não atendimento aos requisitos de admissibilidade regimentalmente previstos.

Voto, portanto, por **não conhecer** do recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 6 do Acórdão n.º 9101-006.044 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 13052.000506/2010-35

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O recurso especial teve seguimento quanto à matéria “dedução da receita bruta de valores de tributos não incidentes sobre vendas (postergação)”. A Contribuinte observa, neste ponto, que sua contradita se limita aos *valores de ICMS que, conforme demonstração, foram adicionados ao resultado tributável do 4º trimestre, antes do início de qualquer procedimento fiscal*. Reproduz o voto condutor do acórdão recorrido na parte em que assim apreciou esta alegação:

Em decorrência da constatação de deduções indevidas a título de ICMS, as autoridades autuantes: a) adicionaram ao resultado positivo do primeiro trimestre de 2006 o valor de R\$ 2.721.514,06; b) reduziram ao resultado do resultado negativo do segundo trimestre do mesmo ano o valor de R\$ 3.066.689,83.

Em sua defesa, a contribuinte defendeu que havia permissão legal para a dedução que promoveu, de créditos escriturais de ICMS decorrentes de exportações.

Adicionalmente, alegou que não houve prejuízo para o Fisco, uma vez que adicionou, no quarto trimestre de 2006, os valores indevidamente deduzidos nos dois primeiros trimestres daquele ano.

Estes argumentos foram refutados com muita precisão, clareza e objetividade pela decisão de piso:

Os argumentos da autuada não procedem. O primeiro, porque não existe dispositivo legal admitindo a baixa, por falta de liquidez, de créditos de ICMS decorrentes de exportações.

Segundo, porque a adição em período posterior (quarto trimestre de 2006) não sana a indevida redução em R\$ 5.788.203,89 dos resultados tributáveis do primeiro e do segundo trimestres de 2006, em especial se tivermos em conta que foi apurado prejuízo nos dois trimestres subsequentes e que no trimestre da adição a autuada apurou tanto lucro real quanto base de cálculo da CSLL em valores (R\$ 151.443,94, em ambos os casos) muito inferiores ao valor que deixou de ser anteriormente tributado.

Com base nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário, no que tange à presente parcela do lançamento.

A Contribuinte afirma que caracterizaria *simples postergação de recolhimento do tributo* a adição espontânea ao resultado tributável do 4º trimestre dos valores valores que a autoridade fiscal entendeu como deduzidos indevidamente no 1º e 2º trimestres de 2006.

Tal alegação fora deduzida em recurso voluntário nos seguintes termos, inclusive asseverando-se que a autoridade lançadora teria conhecimento do oferecimento dos valores, à tributação, no 4º trimestre de 2006:

[...]

1.2 – OS ARGUMENTOS DE DEFESA ELENCADOS NA IMPUGNAÇÃO

[...]

A Recorrente afirmou que em relação ao ICMS houve sua redução da receita bruta no 1º e 2º trimestre de 2006, em parte, em razão de créditos de ICMS decorrentes de exportações ainda não ressarcidos pelo Estado e outra parte por equívocos na escrituração contábil, os quais foram sanados pela adição total à receita bruta do 4º trimestre de 2006, antes de qualquer procedimento fiscal. Houve, portanto, uma postergação de imposto, vez que no 4º trimestre houve lucro e pagamento de imposto.

Assim, não houve dedução indevida de receita, uma vez que corrigida antes de qualquer procedimento fiscal.

[...]

1.3 – DA ANÁLISE DA DECISÃO CONTIDA NO ACÓRDÃO Nº 10-37.227.

[...]

A r. decisão administrativa recorrida afirma que só podem ser deduzidos da receita bruta os impostos que incidiram sobre vendas e declara ainda, que apesar da demonstração e comprovação de que os valores de ICMS que não incidiram sobre as vendas foram, posteriormente (4º trimestre), adicionados ao resultado tributável, que tal procedimento não sana a indevida redução em R\$ 5.788.203,89 dos resultados tributáveis do 1º e 2º trimestres de 2006.

[...]

2.1. DAS RAZÕES DE REFORMA PARCIAL DA R. ACÓRDÃO COMBATIDO

[...]

Primeiramente cumpre esclarecer que a Recorrente não excluiu valores para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL para se beneficiar, simular ou lograr o Fisco e, sim como qualquer intérprete de norma jurídica e baseada em decisões do TRF1, inclusas à inicial, entendeu ser possível a exclusão de ICMS a título de saldo credor de ICMS Exportação.

Até porque, deve ser dado ao sujeito passivo o direito do entendimento a ser utilizado em determinada operação, mesmo que posteriormente o Fisco discuta.

Ocorre que, no 4º trimestre de 2006, a recorrente não persistiu na interpretação, adicionando espontaneamente neste trimestre os valores excluídos no 1º e 2º trimestre de 2006, ficando claro que a recorrente em nada quis prejudicar o Erário Público.

Neste momento cumpre informar que, o próprio Fisco reconhece que os valores excluídos, foram adicionados no 4º trimestre de 2006.

No entanto, tanto o Fisco na constituição do crédito tributário, tanto a r. Turma Julgadora ao proferir seu voto, IGNORARAM este fato, autuando integralmente os valores supostamente excluídos no 1º e 2º trimestre.

Este tratamento tributário praticado pelo Fisco na constituição do crédito tributário vai contra a legislação tributária que trata do tema ao querer tributar valor “supostamente” excluído, já devidamente tributado, bem como, parte dele, constituído em base negativa, se configurando em enriquecimento ilícito em favor do Erário, que a seguir se demonstrará.

[...]

2.1.1.2 – Da apuração no 2º trimestre de 2006 – constituição de crédito tributário sobre base negativa.

[...]

Partindo-se das informações do auto de infração, apresentado pelo próprio Fisco, verifica-se que mesmo adicionado-se o valor de ICMS excluído, ainda assim a recorrente ficaria com base negativa. [...]

[...]

Assim, demonstra-se que o equívoco praticado pela recorrente não trouxe prejuízo ao Erário e, sim, se reveste somente de um erro material, corrigido que foi, no 4º trimestre de 2006, espontaneamente pela recorrente.

[...]

Neste mesmo entendimento o art. 273, Decreto nº 3.000/99 (RIR), é muito claro a respeito da matéria:

[...]

Fica claro, portanto, que não cabe a exigência por parte do Fisco do crédito tributário constituído sobre base negativa, devendo assim este Egrégio Conselho Administrativo reformar a decisão da R. Turma Julgadora, sob pena de admitir o enriquecimento ilícito em favor do Erário Público.

2.1.1.2 – Da Apuração no 1º trimestre de 2006 – constituição de crédito tributário de forma ilegal

[...]

Se houve algum equívoco praticado pela recorrente, foi apenas e tão somente de postergação de imposto e jamais de pagamento a menor, no caso *in concreto*, até pelo contrário, ao adicionar os valores excluídos do 1º e do 2º trimestre em um só (4º trimestre), aumento em muito a base de cálculo para a apuração do IRPJ e CSLL.

[...]

Se não bastasse o erro praticado pelo Fisco e referendado pela R. Turma Julgadora de 1ª instância, quanto ao modo de constituição do crédito tributário, é de se dizer que os procedimentos a serem seguidos pelo Fisco para apurar, com exatidão, o valor considerado como imposto postergado estão estampados no site da própria Receita Federal do Brasil em “DIPJ 2011 – Perguntas e Respostas” na Pergunta nº 47, abaixo transcrita:

[...]

Também a Portaria Normativa Cosita nº 02/96 é muito clara a respeito do assunto, veja-se:

[...]

Desta forma, não resta dúvida que não pode prosperar a simples adição do valor de R\$ 2.721.514,06 na base de cálculo para apuração do IRPJ e CSLL do 1º trimestre de 2006 pretendida pelo Fisco, sem considerar a correspondente adição no 4º trimestre de 2006.

[...]

Pela força dos argumentos colacionados, resta claro que não houve OMISSÃO de receita, mas tão somente POSTERGAÇÃO e é assim que deve ser tratado.

E, ainda mais, em razão da fiscalização deixar de aplicar o disposto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.598/77 e no PN n.º 02/96, a Requerente requer a este Egrégio Conselho a nulidade do lançamento quanto a esta exigência fiscal e por consequência a reforma da decisão da r. Turma Julgadora. *(negrejou-se)*

Assim, frente à arguição de que a autoridade fiscal, reconhecendo que os valores indevidamente deduzidos na apuração do 1º e 2º trimestre de 2006, foram adicionados na apuração do 4º trimestre de 2006, deveria ter formulado acusação de postergação, e não de omissão de receitas, o Colegiado *a quo* manteve a exigência como formulada porque a dedução foi indevida nos períodos autuados e a adição superior não sanou integralmente a redução do resultado tributável anterior. Não há, contudo, no voto condutor do acórdão recorrido qualquer enfrentamento quanto à alegação de que a autoridade lançadora teria conhecimento da adição promovida no 4º trimestre de 2006.

Em seu recurso especial, depois de reiterar as circunstâncias fáticas de sua apuração e a interpretação da legislação tributária deduzida em recurso voluntário, a Contribuinte indicou como paradigma de divergência o Acórdão n.º 1102-000.937, do qual destaca a afirmação categórica de *que os valores adicionados ou excluídos ao lucro líquido do exercício, para determinação do lucro real, deverão ser novamente adicionados ou excluídos, quando competirem a outro período base*. Afirmando a *absoluta coincidência de matéria* entre os acórdãos comparados, defende que no paradigma houve interpretação divergente do art. 273 do RIR/99, dado nele constar *que o erro quanto ao período de escrituração somente dará ensejo ao lançamento de imposto, diferenças e multa se dele decorrer postergação para o exercício posterior ou representar redução indevida do lucro real em qualquer período-base*. Mais ainda, afirma *que a não consideração da recomposição do lucro real pela postergação dos tributos implica em erro insanável do lançamento tributário*, sendo que, *no caso concreto a autoridade atuante simplesmente desconsiderou a recomposição do lucro real pela adição dos valores à base de cálculo do quarto trimestre*.

O caso analisado no paradigma também teve em conta omissão de resultados operacionais em apuração trimestral na sistemática do lucro real, vez que registrados em resultados de exercícios futuros. O sujeito passivo alegou que os resultados foram oferecidos à tributação ao término da obra, sendo a exigência mantida em 1ª instância porque os valores tributáveis nos períodos autuados não foram declarados. Analisando a mesma alegação reiterada em recurso voluntário, o outro Colegiado do CARF observou que na escrituração contábil do fiscalizado constava a apropriação dos rendimentos ao resultado do ano-calendário subsequente, embora na sistemática do lucro presumido.

Embora reconhecendo que a contabilização foi equivocada, e que o sujeito passivo deveria ter levado à tributação as receitas, descontadas dos custos, no período autuado, o outro Colegiado do CARF, neste ponto à unanimidade, reformou a decisão de 1ª instância, concluindo que *houve sim postergação do lucro, haja vista sua contabilização e sua posterior declaração na DIPJ*. Em tais circunstâncias, firmou que *caberia ao fisco verificar os exercícios seguintes e ajustá-los, cobrando tão só eventuais diferenças por aumento de alíquotas, correção monetária e juros, mas jamais desconsiderar o valor já declarados nos períodos seguintes*. E o voto condutor do paradigma, neste ponto, traz, ainda, que:

Com efeito, a recorrente, ao postergar indevidamente a base de cálculo da receita tributável relacionado ao ano calendário 2000, deixou de recolher IRPJ/CSLL relativos a esses fatos geradores em sua apuração trimestral.

Antes mesmo de qualquer atuação do Fisco, a recorrente levou tais valores à tributação, e tal fato deveria ter sido levado em consideração no lançamento de ofício, para que se verificasse o efeito desse destempero na apuração e respectivo recolhimento do IRPJ e da CSLL.

É importante fazer a observação no sentido de que a fiscalização deveria proceder de modo diverso ao verificado, inclusive no tocante à extinção do crédito tributário apurado nos anos seguintes, para que se formasse o efetivo quantum debeatur.

Nesta linha de entendimento, cabe destacar o item “5” do Parecer COSIT n.º 02/96, o qual trata especificamente do caso de postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita:

[...]

Nos termos do § 5º do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598, a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Constatada a postergação, deve o Fisco proceder no procedimento explanado no item 5.3 do referido Parecer. Não foi o ocorrido no caso em apreço.

Tendo em vista que o lançamento assim não procedeu, não vejo como manter o lançamento de tributo que, pelo raciocínio acima, e ao menos em parte, já teria sido oferecido aos cofres do tesouro.

Não pode haver exigência de tributo já recolhido, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Todas as vezes nas quais um determinado ato ilícito do contribuinte provoque consequências futuras, que importem em incremento da base de tributação em período posterior, e estejam, tanto o pagamento a menor em determinado período, quanto o pagamento a maior em período futuro, umbilicalmente ligados, há de se considerar os efeitos de postergação, sob pena de se cobrar duplamente.

No caso em apreço, como demonstrado cabalmente, houve a transferência dos resultados do ano calendário de 2000 e anteriores para o resultado do 4º trimestre de 2001, não podendo se falar em não recolhimento do tributo, apenas em sua postergação.

Por fim, impossível o mero ajuste do lançamento, pois nova base se faz necessária em sua essência, podendo inclusive ser apenas de juros pelo pagamento extemporâneo. Ademais, esta instância não está habilitada para constituição de crédito tributário, pois apenas lhe compete a função de julgar, conforme já se decidiu no Acórdão n.º: CSRF/01-04.872:

[...]

Por estas razões, neste ponto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto pela recorrente, no sentido de julgar para IMPROCEDÊNCIA dos Autos de Infração IRPJ e CSLL referentes a resultados operacionais escriturados, mas não declarados (item 002 – IRPJ – fls. 923,924 / item 001 CSLL – fls. 936, 937), exonerando-a das seguintes bases tributáveis:

[...]

Destaca-se no referido paradigma: i) a consideração de que na escrituração contábil do fiscalizado constava a apropriação dos rendimentos ao resultado do ano-calendário subsequente; ii) o reconhecimento da autoridade fiscal de que o sujeito passivo *lançou os*

recebimento dos clientes durante a execução da obra e os custos incorridos, em resultados de exercícios futuros, iii) o destaque do voto condutor no sentido de que através da análise das DIPJ 2001 (fls. 38, 39, 40 e 41) e 2002 fls. 76, 77 e 78), era possível constatar que nenhum valor foi levado a resultado pela recorrente, com exceção do último trimestre de 2001, no qual foram levadas a Resultado todo o saldo das Contas de Adiantamentos de Clientes; iv) o acréscimo de que, antes do Termo de Verificação Fiscal, estava juntado o Razão Analítico referente ao ano 2001 (fls. 1257 – 1282), no qual se verificava mês a mês o acúmulo de saldo credor nas referidas contas, até dezembro de 2001, quando foram transferidos para conta de Resultado; e v) a conclusão de que constatada a postergação, deve o Fisco proceder no procedimento explanado no item 5.3 do Parecer Normativo CST n.º 02/96.

Estas e outras referências do voto condutor do paradigma deixam fora de dúvida que a autoridade lançadora, naquele caso, tinha conhecimento das receitas oferecidas à tributação em período posterior ao autuado, mas ainda assim formulou a exigência mediante imputação de receitas omitidas, e não de postergação de tributação.

A pretensão da Contribuinte, assim, seria demonstrar dissídio jurisprudencial acerca da repercussão do art. 273 do RIR/99, porque enquanto o Colegiado *a quo*, frente à alegação de que houve posterior adição ao lucro tributável das deduções glosadas nos períodos anteriores, afirmou válido o procedimento fiscal de imputação de omissão de receitas nestes primeiros períodos porque o resultado tributável no período postergado não alcançaria todo o resultado omitido nos períodos autuados, o outro Colegiado do CARF cancelou integralmente a exigência que não teve em conta o oferecimento posterior das receitas à tributação, inclusive declarado a impossibilidade de ajuste do valor lançado por necessidade de aferição de *nova base em sua essência*.

A I. Relatora, porém, vislumbra dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados, vez que no recorrido considerou-se que os valores apurados nos trimestres subsequentes foram *muito inferiores ao valor que deixou de ser anteriormente tributado*, e esta circunstância não está presente no paradigma.

Esta Conselheira concorda que há óbice à caracterização do dissídio jurisprudencial relacionado a este aspecto, mas sob outra ótica. Isto porque, a assertiva antes referida se fez a partir do resultado final oferecido à tributação no 4º trimestre/2006, e não da adição à base de cálculo promovida pela Contribuinte. Considerando a alegação de posterior adição à base de cálculo do valor aqui tributado, o caso tratado no recorrido guardaria semelhança com o paradigma, vez que arguída em recurso voluntário a correspondência entre os valores deduzidos no 1º e 2º trimestre de 2006 e a adição promovida no 4º trimestre de 2006. Já no paradigma, nenhuma digressão se fez em razão de o resultado tributável no período postergado ter sido eventualmente reduzido, o que poderia ser esperado em face da alteração da sistemática de tributação de lucro real para lucro presumido. Contudo, bastou àquele Colegiado identificar a correspondência entre as receitas tributadas no lançamento e as receitas posteriormente oferecidas à tributação pelo sujeito passivo.

Como já adiantado, porém, nota-se outra dessemelhança entre os acórdãos comparados, e precisamente no ponto em que se avalia a conduta da autoridade fiscal com vistas a aferir a sua validade. No paradigma, a premissa da invalidade do lançamento reside no fato de a autoridade fiscal ter conhecimento do posterior oferecimento dos rendimentos à tributação, e deixar de aferir os efeitos da postergação, tributando os valores como se apenas representassem

omissão de receitas. Já no recorrido, analisando as provas trazidas em impugnação, os órgãos de julgamento concluíram que não houve a recomposição integral dos valores que deixaram de ser recolhidos nos períodos atuados.

Como antes referido, a Contribuinte mencionou, genericamente, em seu recurso voluntário que a autoridade lançadora teria conhecimento do oferecimento dos valores, à tributação, no 4º trimestre de 2006, e construiu seus argumentos em favor da invalidade do procedimento fiscal. Contudo, o afirmado conhecimento pela autoridade fiscal não foi debatido pelo Colegiado *a quo*, assim como não foram opostos os necessários embargos de declaração para provocar manifestação neste sentido. Assim, para cogitar da existência do dissídio jurisprudencial e decidir qual a interpretação da legislação tributária deve prevalecer, necessário seria adentrar aos autos para confirmar se a autoridade fiscal teria conhecimento da posterior adição afirmada pela Contribuinte em sua defesa.

De toda a sorte, registre-se que nada a este respeito consta no Relatório de Ação Fiscal às e-fls. 4693/4698, nem mesmo na descrição das demais infrações constante na sequência, inclusive porque não houve lançamento no 4º trimestre de 2006, muito embora o procedimento fiscal também alcançasse este período.

Ainda, o exame dos elementos juntados pela autoridade fiscal não evidencia que esta informação tenha sido prestada durante o procedimento fiscal. Em verdade, somente no exame da impugnação pode-se inferir o que quer dizer a Contribuinte ao referir que a autoridade fiscal teria conhecimento da posterior adição. Isto porque, como se vê na argumentação lá desenvolvida, constante às e-fls. 5028/5032, a Contribuinte primeiro se empenha em defender as deduções promovidas para, subsidiariamente, referir que por ter também deduzido, juntamente com o ICMS sobre vendas, o *ICMS registrado nas filiais relativo a transferências de insumos para a matriz, as transferências de produção da matriz para as filiais e as transferências de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso e consumo*, esse erro teria sido corrigido mediante a adição promovida no 4º trimestre de 2006, provada pela apresentação da DIPJ correspondente, a partir da qual seria possível concluir que *em todo o ano de 2006, apenas os R\$ 91.786,54 [...] decorrente de ICMS sobre vendas da Impugnante acabaram sendo deduzidos da sua Receita Bruta*, como também espelhado no Livro Registro de Apuração do ICMS de 2006. Foi a partir desta justificativa que a Contribuinte aduziu:

Cumpra ainda, sinalar, que o Fisco, em seu relatório, manteve-se silente, embora tenha auditado todo o ano-calendário de 2006, que o contribuinte cresceu em sua receita bruta, conforme se vê na DIPJ/2007 (4º trimestre), o valor deduzido indevidamente (em tese), no 1º e 2º trimestres.

O caso em discussão é de mera postergação de tributo, uma vez que o que foi (teoricamente) deduzido no 1º e 2º trimestres foi acrescido ao 4º trimestre em que houve lucro e pagamento de imposto. [...]

Nestes termos, depois de citar doutrina, a Contribuinte concluiu que *pela força dos argumentos colacionados, não houve dedução indevida de receita, uma vez que corrigida antes de qualquer iniciativa do Fisco em apura-la*. Logo, o conhecimento da autoridade fiscal é presumido em razão de também ter sido auditado o 4º trimestre/2006. De outro lado, a argumentação inicialmente desenvolvida reconhece que a recomposição posteriormente promovida não foi integral e, ademais, teria sido realizada para reversão de valores

indevidamente deduzidos e que não teriam a mesma natureza dos demais cujas justificativas foram apresentadas para legitimar a parcela da dedução não revertida.

De todo o exposto, conclui-se que a caracterização da divergência jurisprudencial carece do necessário questionamento acerca do fato de a autoridade lançadora ter conhecimento da reversão posterior das deduções da receita bruta consideradas indevidas. Mas, ainda que assim não se entenda, há dessemelhança entre os acórdãos comparados, em ponto determinante para a decisão acerca da validade do procedimento fiscal: enquanto no paradigma confirmou-se que a autoridade lançadora tinha conhecimento do posterior oferecimento à tributação dos valores autuados, no recorrido este conhecimento é uma inferência a partir da ausência de manifestação da autoridade lançadora em relação à conduta da Contribuinte no período posterior, também auditado no mesmo procedimento fiscal. Subsidiariamente tem-se, ainda, na linha referida pela I. Relatora, que em impugnação a alegação fora de adição apenas parcial em período posterior ao autuado.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em suas conclusões e **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA