



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13808.000346/96-15
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.296 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrentes ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPEIS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1991

PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

O art. 17 da Lei n. 70.235/72 não exclui a possibilidade de revisão de ofício de determinadas matérias, como as matérias de ordem pública ou, como no caso, de autos de infração que violam entendimento consolidado em ato infralegal vinculante no âmbito da RFB.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

IRPJ - DIFERENÇA IPC/BTNF - LEI 8.200/91.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, admitindo como válida a restrição temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, bem como é pacífico o entendimento de que a referida dedução só poderia ser utilizada a partir do ano calendário de 1993.

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Devem ser reconhecidos no lançamento do IRPJ os efeitos da postergação do imposto pago nos períodos anteriores ao do lançamento (1993, 1994 e 1995), deduzindo-se o imposto comprovadamente pago a maior, depois de ajustados os resultados dos períodos envolvidos, consoante orientações contidas no Parecer Normativo CST 02/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli

Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro e Gustavo Guimarães da Fonseca; e (ii) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso do Contribuinte, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata o presente processo de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pela contribuinte, ITAIPAVA INDUSTRIAL DE PAPEIS LTDA. (fl. 469), contra o Acórdão nº 1803-00.001, de 18/03/2009 (fl. 360).

O contribuinte foi objeto de ação fiscal na qual foi constatado que, no ano 1990, foi aplicado o IPC na correção monetária do balanço, em desacordo com a Lei nº 8.200, de 1991. Com isso, teria havido apuração de saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando diminuição do lucro líquido, cujo valor foi adicionado para efeito de tributação. Em consequência foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ, ILL e CSLL.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, conforme o seguinte dispositivo:

Diante do exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso, no sentido de reconhecer a aplicação das orientações emanadas do Parecer Normativo CST 02/96, deduzindo-se do lançamento de ofício, o imposto de renda efetivamente recolhido a maior nos períodos de 1993, 1994 e 1995, mantendo-se na íntegra a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

O acórdão adotou a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ
EXERCÍCIO: 1991**

IRPJ - DIFERENÇA IPC/BTNF - LEI 8.200/91.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, admitindo como válida a restrição

temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, bem como é pacífico o entendimento de que a referida dedução só poderia ser utilizada a partir do ano calendário de 1993.

IRPJ - POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO.

Devem ser reconhecidos no lançamento do IRPJ os efeitos da postergação do imposto pago nos períodos anteriores ao do lançamento (1993, 1994 e 1995), deduzindo-se o imposto comprovadamente pago a maior, depois de ajustados os resultados dos períodos envolvidos, consoante orientações contidas no Parecer Normativo CST 02/96.

Assunto; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EXERCÍCIO: 1991

CSL - DIFERENÇA IPC/BTNF.

O saldo devedor de correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF não pode ser deduzido da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro por falta de previsão legal, não havendo qualquer ilegalidade na aplicação das disposições do art. 41 do Decreto 332/91.

No recurso, a Procuradoria alega a existência de divergência jurisprudencial no que respeita à interpretação do art. 17 do PAF, mais especificamente a possibilidade de matéria suscitada apenas em recurso voluntário ser analisada pelo CARF.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda nos seguintes termos:

Analizando o inteiro teor dos arestos postos em confronto verifico que o dissídio jurisprudencial se estabeleceu.

É que no aresto combatido admitiu-se a discussão da postergação, não tratada na impugnação.

Já no aresto combatido a tese é de que não se pode conhecer de matéria de direito não demandada na inicial.

Há nítida divergência de interpretação da legislação processual contida no artigo 17 do PAF.

Assim, na competência a mim conferida pelo artigo 15 § 6º do RICSRF, DOU SEGUIMENTO ao RE, por preencher os requisitos regimentais.

Cientifique-se o recorrente.

Em seguida encaminhem-se os autos à repartição de origem para ciência do acórdão do RE do PFN e deste despacho por parte do contribuinte, para se quiser apresentar Contra-Razões (sic).

No mérito, resume os argumentos aduzidos na impugnação e afirma que a questão da postergação não havia sido suscitada, portanto estaria preclusa nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/72.

Intimada a contribuinte apresenta contrarrazões em que alega preliminarmente a impossibilidade de se conhecer do Recurso Especial, em razão da ausência de pré-questionamento da matéria. No mérito, alega que a regra de preclusão contida no artigo 17, do

Decreto n. 70235/72, sopesada e harmonizada com o princípio da verdade material informador do processo administrativo, assim como com o princípio da legalidade pelo qual a Administração deve nortear o exercício de sua função, quer quando esteja fiscalizando e lançando (artigo 142, do CTN), quer quando esteja julgando e realizando o controle de legalidade de determinado lançamento (artigo 37, da Constituição Federal, art. 2º da Lei n. 9784/96) - se limita à matéria de fato e à matéria de direito patrimonial, disponível pela parte, não tendo o condão de afastar a possibilidade/dever de a autoridade julgadora, mesmo de ofício, reconhecer a contrariedade à lei de determinado lançamento submetido ao seu controle, pelo simples fato de tal afronta à lei ter sido alegada pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário, e não no bojo da anterior impugnação.

Do mesmo modo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, reiteradamente, vem reconhecendo a possibilidade de matérias de ordem pública, dentre as quais se inclui a realização do lançamento em desconformidade com a lei, serem reconhecidas de ofício pelos julgadores, mesmo quando não suscitadas pela parte.

No caso em exame, se é certo que o lançamento levado a cabo deveria ter sido efetuado em consonância com as disposições atinentes à postergação do imposto, prescritas no artigo 6º, do Decreto-lei n. 1598, de 26.12.1977, tal como interpretado pelo Parecer Normativo CGST n. 2, de 28.8.1996, uma vez inobservado tal comando legal pela autoridade responsável pelo lançamento, inexorável o reconhecimento, pela autoridade julgadora, de que houve ofensa à legalidade.

A ilegalidade do lançamento, e a nulidade dela decorrente, é matéria de ordem pública e, portanto, não se sujeita à preclusão. Não há disponibilidade para Administração Pública em relação ao cumprimento à lei.

De outro lado, a Contribuinte interpôs recurso Especial em que suscita divergência em relação a três temas: (i) nulidade do acórdão recorrido em razão deste ter, alegadamente, adotado critério de apuração dos tributos diferente daquele adotado pela fiscalização; (ii) possibilidade de o Fisco limitar a correção monetária do balanço de 1990, pela aplicação dos índices IPC/BTNF, de forma que a eventual despesa não seja utilizada para reduzir a base de cálculo do IRPJ antes de 1993 e (iii) possibilidade de o Fisco limitar a correção monetária do balanço de 1990, pela aplicação dos índices IPC/BTNF, de forma que a eventual despesa não seja utilizada para reduzir a base de cálculo da CSLL antes de 1993, independentemente de existir limitação quanto ao IRPJ.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

O recorrente afirma que a decisão recorrida, ao adotar tal providência, diverge daquelas exaradas nos Acórdãos nº CSRF/01-05936 e nº CSRF/01-04872.

O Acórdão nº CSRF/01-05.936 adotou a seguinte ementa:

DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA DE IPC-BTNF. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO INTEGRAL DA DESPESA. ILEGITIMIDADE. A Lei nº 8.200/91 (art. 3º) estabeleceu que a diferença de correção monetária verificada entre o IPC e o BTNF só poderia ser deduzida em seis exercícios sucessivos, a partir do período-base de 1993 até 1998. Se o contribuinte apropriou tal diferença em períodos anteriores aos definidos em lei, seu procedimento acarreta

postergação do pagamento do imposto, por antecipação de custo/despesa, sujeitando-se ao pagamento da diferença de imposto e encargos legais aplicáveis à inobservância do regime de competência, apurados na forma do art. 171 do RIR/80 c/c Parecer Normativo COSIT nº 02/96. Ilegítimo o lançamento fiscal que simplesmente efetua a glosa da diferença apropriada em anos anteriores sem a recomposição do lucro dos períodos submetidos ao percentual de realização definido em lei e a apuração do correto lucro real.

Transcreve-se trecho do respectivo voto condutor:

Pois bem. Parece-me não haver dúvida de que o caso dos autos trata de (potencial) hipótese de postergação tributária, pela modalidade de antecipação de custos ou despesas. Incumbiria à Fiscalização, pois, agir na forma estabelecida pelo RIR-80 e pelo Parecer Normativo - Cosit n. 2-96 para apuração do IRPJ eventualmente devido ou, se o caso, justificar a não-adoção dos citados procedimentos.

Tais circunstâncias não foram verificadas no caso. Conforme se constata dos documentos acostados aos autos, a Fiscalização procedeu à glosa integral das despesas aferidas pela Recorrente no ano-calendário de 1992 relativas às diferenças de correção monetária resultantes da aplicação do IPC-90. Não foram apresentadas justificativas pela Fiscalização para afastar os procedimentos estabelecidos nas normas mencionadas (em especial Parecer Normativo Cosit n. 02-1996), tal como seria de rigor para legitimar a tributação do valor integral da despesa antecipada.

Diante de tal fato, não há que se censurar a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que "a fiscalização, ao lavrar o auto de infração, limitou-se a efetuar a glosa integral da despesa de correção monetária resultante da aplicação do IPC/90, desconsiderando os procedimentos para a correta determinação do montante do imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou despesas, fazendo a 'exigência sem a consideração dos ajustes necessários, fato que determina o cancelamento da exigência, visto que se trata de postergação no pagamento do imposto".

A leitura desses trechos deixa clara a divergência apontada, uma vez que as situações fáticas são equivalentes e as providências adotadas são diferentes, pois o lançamento foi cancelado na decisão paradigma enquanto foi mantido, com ajustes, na decisão recorrida.

O acórdão nº CSRF/01-04.872, segundo apontado, adotou a seguinte ementa:

LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - POSSIBILIDADE DE EFEITOS DE POSTERGAÇÃO - COBRANÇA EM DUPLICIDADE IMPOSSIBILIDADE - Restando provado que, até a data da autuação, deixou o contribuinte de compensar prejuízos fiscais observando o limite de 30% do lucro líquido ajustado, em razão do saldo dos mesmos ter se esgotado ou diminuído por compensação anterior

integral e indevida, o lançamento de ofício deve considerar os efeitos da postergação de pagamento de tributos, pois não se pode exigir tributos em duplicidade. Não sendo este Conselho autoridade lançadora, competente para promover a constituição de crédito tributário, cancela-se a autuação.

Aqui, é suficiente a leitura da ementa do acórdão paradigma para deixar clara a divergência apontada, uma vez que também determina o cancelamento do lançamento tributário que não teria cumprido o procedimento adequado diante da postergação do tributo.

(...)

A segunda divergência apontada pelo recorrente diz respeito à possibilidade de o Fisco limitar a correção monetária do balanço de 1990, pela aplicação dos índices IPC/BTNF, de forma que a eventual despesa não seja utilizada para reduzir a base de cálculo do IRPJ antes de 1993. A decisão recorrida adotou como fundamento o disposto no artigo 3º da Lei nº 8.200, de 1991, que autorizaria a limitação questionada pelo recorrente, salientando decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que corroborou a constitucionalidade da referida lei, nos seguintes termos (fl. 368):

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a respeito da constitucionalidade da Lei 8.200/91, admitindo como válida a restrição temporal de utilização dos valores de saldo devedor de correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, bem como é pacífico o entendimento de que a referida dedução só poderia ser utilizada a partir do ano calendário de 1993.

Também a jurisprudência administrativa pacificou-se no sentido de não haver qualquer ilegalidade na forma de utilização da diferença de saldo devedor de CM IPC/BTNF nos termos da Lei nº 8.200/91 e Decreto 332/91, ficando vedada a sua utilização antecipada no ano calendário 1990, sendo improcedentes as alegações de ofensa aos conceitos de lucro real e regime de competência.

Por seu turno, o recorrente afirma que a referida decisão do STF não pacificou a questão, mesmo dentro do STF, e que há jurisprudência administrativa em sentido contrário.

Para demonstrar a divergência, o recorrente aponta o Acórdão nº CSRF/01-03.761, o qual adotou a seguinte ementa:

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – *Na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90 deve ser considerada a variação do IPC ocorrida no ano de 1990, em consonância com a legislação vigente no exercício anterior, face o que dispõem os arts 43, 44, 104 I, e 144, do Código Tributário Nacional e o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal de 1988 Desta forma, o contribuinte pode compensar os saldos devedores de correção monetária correspondentes*

à diferença entre o IPC e o BTNF, integralmente, e não de forma escalonada como pretende o fisco.

A leitura dessa ementa já é suficiente para deixar clara a divergência apontada, uma vez que afirma expressamente a impossibilidade de o Fisco impedir a dedução da despesa correspondente à correção monetária relativa a 1990, mesmo considerando o comando da referida Lei nº 8.200, de 1991, ou seja, contraria o procedimento que foi adotado na espécie.

(...)

A terceira divergência apontada pelo recorrente diz respeito à possibilidade de o Fisco limitar a correção monetária do balanço de 1990, pela aplicação dos índices IPC/BTNF, de forma que a eventual despesa não seja utilizada para reduzir a base de cálculo da CSLL antes de 1993, independentemente de existir limitação quanto ao IRPJ. A decisão recorrida admitiu a limitação quanto ao IRPJ e não fez distinção quanto à CSLL.

Essa questão é relativa ao silêncio da Lei nº 8.200, de 1991, especificamente quanto à CSLL, uma vez que a limitação ali contida é expressa apenas para o IRPJ. Todavia, a Súmula CARF nº 55 já pacificou essa questão no âmbito deste CARF, no sentido de afastar a dedução em tela, *verbis*:

Súmula CARF nº 55: O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Assim, verifica-se que a decisão recorrida adotou o mesmo entendimento da referida súmula, fato que dispara a incidência do §3º do artigo 67 do RICARF, *verbis*:

§ 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.

Diante desse comando regimental, entendo que não deve ser dado seguimento ao recurso quanto ao presente tópico.

No mérito, sustenta preliminarmente a nulidade da autuação em razão da não observância do Parecer Normativo CGST 2/96. Sustenta ainda a invalidade das regras estabelecidas no art. 3º, inciso I da Lei 8.200/91.

Intimada a Procuradoria apresentou contrarrazões em que aduz, em síntese, que os artigos 32 e 33 do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, dispuseram que o acréscimo decorrente da correção monetária das contas do ativo deveria ser registrado em sub-conta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, em contrapartida a uma conta especial de correção monetária com base no IPC, cujo saldo final seria transferido para a conta de Patrimônio Líquido.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, declarou a constitucionalidade do art. 3º, inciso I, da Lei 8.200/91 ao determinar que a parcela da correção

monetária relativa ao período-base de 1990, correspondente à diferença entre a variação do índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal "poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor" (RE 201.465-MG, rei. orig. Min. Marco Aurélio, rel. p/o acórdão Min. Nelson Jobim, 2.5.2001. (RE-201465).

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Em suas contrarrazões, a contribuinte alega que não foram preenchidos os requisitos de admissibilidade, mormente a ausência de prequestionamento. Via de regra, em se tratando de norma processual, sua alteração é de aplicação imediata nos termos do art. 14 do CPC/15:

Art. 14. A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.

Contudo, no que diz respeito aos requisitos de admissibilidade do recurso, o e. Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a lei a reger o recurso cabível e a forma de sua interposição é aquela vigente à data da publicação da decisão impugnada, ocasião em que o sucumbente tem a ciência da exata compreensão dos fundamentos do provimento jurisdicional que pretende combater, nesse sentido:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. VIGÊNCIA DO NOVO CPC. 18/3/2016. LC 95/1998 E LEI N. 810/1949. DECISÃO IMPUGNADA PUBLICADA ANTES DA VIGÊNCIA DO NOVO CPC. APLICABILIDADE NA ESPÉCIE DO CPC DE 1973. PRINCÍPIO DO TEMPUS REGIT ACTUM. AGRAVO REGIMENTAL INTERPOSTO APÓS O PRAZO PREVISTO NO artigo 545 DO CPC DE 1973. INTEMPESTIVIDADE. AGRAVO NÃO CONHECIDO.

1. Observando o disposto na Lei n. 810/1.949 c/c Lei Complementar 95/1.998, a vigência do novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, iniciou-se em 18 de março de 2016 (Enunciado Administrativo n. 1. aprovado pelo Plenário do Superior Tribunal de Justiça em 2/3/2016).

2. À luz do princípio tempus regit actum, esta Corte Superior há muito pacificou o entendimento de que as normas de caráter processual têm

aplicação imediata aos processos em curso, regra essa que veio a ser positivada no ordenamento jurídico no artigo 14 do novo CPC.

3. Em homenagem ao referido princípio, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a lei a reger o recurso cabível e a forma de sua interposição é aquela vigente à data da publicação da decisão impugnada, ocasião em que o sucumbente tem a ciência da exata compreensão dos fundamentos do provimento jurisdicional que pretende combater. Precedentes.

4. Esse entendimento foi cristalizado pelo Plenário do Superior Tribunal de Justiça, na sessão realizada dia 9/3/2016 (ata publicada em 11/3/2016), em que, por unanimidade, aprovou a edição de enunciado administrativo com a seguinte redação: "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2. aprovado pelo Plenário do Superior Tribunal de Justiça em 9/3/2016).

5. Na espécie, o agravo regimental impugna decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 1973, sendo exigidos, pois, os requisitos de admissibilidade na forma prevista naquele código de ritos, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência desta Corte.

6. O prazo para interposição de agravo regimental contra decisão que aprecia agravo nos próprios autos (artigo 544 do CPC de 1973) é de 5 (cinco) dias, conforme o artigo 545 do CPC de 1973. Intempestividade verificada.

7. Agravo regimental não conhecido.

AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 803.365 - SP
(2015/0259735-0) RELATOR : MINISTRO LUIS FELIPE SALOMÃO)

Nesse aspecto, entendo que os requisitos de admissibilidade devem ser analisados à luz da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2.007, em que não se exigia o pré-questionamento para o Recurso da Fazenda, nos termos do art. 7º:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 4º É cabível a interposição de recurso especial contra decisão que negar provimento a recurso de ofício.

§ 5º O recurso especial interposto pelo sujeito passivo somente terá seguimento quanto à matéria pré-questionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação das peças processuais.

Feitos esses comentários iniciais, passo à análise de admissibilidade do recurso a partir do que dispõem os arts. 15 e 16 da referida Portaria:

Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional.

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.

§ 3º A cópia de publicação de ementa referida no § 2º, quando extraída da internet, deverá ser impressa diretamente da página dos Conselhos de Contribuintes ou da Imprensa Nacional..

§ 4º O recurso especial deverá ser protocolizado na unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo, quando por este interposto, e na secretaria da Câmara quando interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional credenciado.

§ 5º Não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento o acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 6º Interposto o recurso especial, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 7º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial, sendo facultada a interposição de agravo.

Art. 16. O despacho que admitir recurso especial terá o seguinte trâmite:

I - quando se tratar de recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional, os autos serão encaminhados à unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo para ciência, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável, em igual prazo; e

II - quando se tratar de recurso especial interposto pelo sujeito passivo, o Procurador da Fazenda Nacional será intimado pessoalmente para oferecimento de contra-razões, no prazo de quinze dias.

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, inócurre, 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, é 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.

No caso, embora a questão de fundo não seja a mesma, tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma se discute a possibilidade de imputação dos efeitos da postergação do imposto quando apenas alegado em Recurso Voluntário. Enquanto o acórdão recorrido, acolheu a argumentação, o acórdão paradigma aplicou os efeitos da preclusão prescritos no art. 17 do Decreto 70.235/72.

Assim, entendo configurada a divergência.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

A contribuinte apresente tempestivamente Recurso Especial, que já teve seus pressupostos de admissibilidade analisados em conformidade com a Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 que dispõe em seu 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

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.

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)

[...]

No caso, o despacho de admissibilidade deu prosseguimento a duas matérias: "Postergação" e "IPC/BTNF no IRPJ".

Em suas contrarrazões a i. PGFN não discorda do r. despacho de admissibilidade. Tampouco vejo motivos para discordância. Verifica-se, em relação aos dois temas, a similaridade dos fatos tratados, bem como a divergência nas soluções adotadas.

Caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada, entendo que o recurso deve ser conhecido nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Recurso Especial da Fazenda - Mérito

A Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial em que questiona a possibilidade de serem imputados os efeitos da postergação de imposto quando a matéria não foi alegada em impugnação, alegando que se haveria consumado o efeito preclusivo de que trata o art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A preclusão consumativa é importante instrumento para delimitação dos limites da lide. Contudo, não deve ser entendida em grau absoluto, sendo autorizado ao julgador administrativo conhecer de ofício matérias de ordem pública. Em sentido semelhante já me manifestei em artigo

escrito com o professor Caio Augusto Takano, ainda que ali estivéssemos tratando sob o viés da produção de provas:

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre situações concretas, no entanto, pelo princípio da verdade material, impõe-se que esta não fique adstrita às alegações ou provas trazidas aos autos pelas partes, devendo esta agir de ofício para determinar a produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato³.

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática⁴.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatos alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações⁵.

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, **para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual**⁶ (

(Das Provas no Processo Administrativo Tributário – Entre a Preclusão e a Verdade Material. In JESUS, Isabela Bonfá de; MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, Administrativo E Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário, vol.1. São Paulo: Noeses, 2019, p. 355-375)

³ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 121.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 222.

⁵ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 176-175.

⁶ Nesse sentido: “Taxa de Fiscalização de Estabelecimento. Transferência de estabelecimento para outro município. Princípio da verdade material. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (P.A. n.º 6017.2017/0009843-7, 2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo).

Contudo, as conclusões ali alcançadas parecem se encaixar no caso concreto, haja vista que apesar de não ter sido arguido em impugnação, estendem-se ao caso concreto na medida em que a preclusão e a verdade material se limitam mutualmente.

Entendo que auto de infração lavrado com base em entendimento contrário ao expresso em ato normativo vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil, como é o caso de Parecer Normativo Cosit é matéria cognoscível de ofício, pois dentro dos limites de controle dos próprios atos pela Administração Tributária.

Posicionamento que encontra reflexo, em meu ver, a título exemplificativo, no Parecer Normativo n. 8/2014, ainda que não trate expressamente da matéria aqui analisada:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO. Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi

formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária. REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO. O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada. RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN. EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público. Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN);

art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999. e-processo 10166.729961/2013-93

Assim, se é possível mesmo à unidade local retificar de ofício quando encerrado o julgamento administrativo, não vejo motivos para que essa mesma sistemática ocorra no âmbito do CARF.

Tal entendimento encontra-se expresso no próprio parecer n. 2/96:

5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem

assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Por tais fundamentos, conheço do recurso especial da Fazenda para negar-lhe provimento.

Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

Inicialmente, embora tenha se verificado à divergência em relação à possibilidade de o Fisco limitar a correção monetária do balanço de 1990, pela aplicação dos índices IPC/BTNF, tal matéria está devidamente regulamentada pelo art. 3º da Lei n. 8.200/91. Assim, não tendo sido declarada sua inconstitucionalidade, não compete ao CARF afastar sua aplicação, nos termos da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Assim, não conheço da referida alegação. Mais ainda que se ultrapassasse esse óbice, esta Turma recentemente proferiu acórdão analisando a legalidade do Decreto 332/97, entendendo por sua validade:

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

Ano-calendário: 1992

DIFERENÇA IPC/BTNF. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI Nº 8.200/91. EFEITOESCALONADONO LUCRO REAL. DECRETO Nº 332/91. LEGALIDADE.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da aplicação da diferença IPC/BTNF para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, prevista na Lei nº 8.200/91, sob o entendimento de constituir um benefício concedido ao contribuinte, considerando válida a regra de escalonamento regulamentada pelo Decreto nº 332/91 quanto ao aproveitamento da despesa no lucro real, nenhum reparo cabe ao lançamento.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(PA n. 18471.001311/2002-85, ac. N. 9101-005.669, relatoria Luis Henrique Marotti Toselli, julgado em 12/08/2021)

Assim, ainda seria o caso de desprovimento em relação a referida controvérsia.

Quanto aos efeitos de se reconhecer que o lançamento foi realizado em desacordo com Parecer Normativo Cosit, se a nulidade do lançamento ou a sua adequação ao entendimento do referido Parecer.

Em meu entendimento, haverá casos em que o ajuste na base de cálculo decorre de alteração de critério jurídico e casos em que se trata de mero erro aritmético, passível de correção em julgamento administrativo. No caso concreto, a divergência é meramente aritmética, passível de correção, conforme já assinalado pelo e. STJ em julgamento sujeito à sistemática de repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).

3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.

4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.

5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.

6. Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: "Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de

setembro de 1970, e alterações posteriores; (...) § 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.(...)" Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...). § 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)" 7.

Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cujas liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC).

8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.115.501/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 10/11/2010, DJe de 30/11/2010.)

No caso, a mera descon sideração da postergação de imposto não é suficiente para a declaração de nulidade do lançamento, restando correto o entendimento proferido pelo acórdão recorrido.

Ante todo o exposto: (i) conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento; e (ii) conheço do Recurso da Contribuinte para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de CONHECER do recurso especial da PGFN, e integralmente para CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Isto por compreender o prequestionamento como requisito de necessária observância também pela PGFN, e por entender que ele está presente neste caso, consoante expresso no exame de admissibilidade:

É que no aresto combatido admitiu-se a discussão da postergação, não tratada na impugnação.

Já no aresto combatido a tese é de que não se pode conhecer de matéria de direito não demandada na inicial.

O recurso fazendário foi interposto em 05/06/2009, sob vigência do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007. À semelhança do Regimento atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, antes já estava estipulado que *o recurso especial interposto pelo sujeito passivo somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação das peças processuais* (art. 7º, §5º). Contudo, como consignado no Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, em sua versão 3.1, de dezembro de 2018:

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência jurisprudencial exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A PGFN, por sua vez, demonstra o prequestionamento da matéria em seu recurso especial nos seguintes termos:

3. Apesar da 2ª Turma da DRJ de Salvador-BA ter julgado procedente "in totum" os lançamentos, a 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais derrubou em parte os lançamentos, em face da aplicação dos efeitos da postergação do imposto, matéria que somente foi suscitada em sede recursal, conforme reconhece expressamente o eminente conselheiro Walter Adolfo Maresch em seu voto, conforme se depreende do seguinte trecho confrontante (fls. 328, verbis:

Em seu recurso voluntário a recorrente mesmo reconhecendo a mudança da jurisprudência administrativa e judicial em relação ao assunto, pugna pela ilegalidade do lançamento por ofensa aos conceitos do lucro real e regime de competência e ao princípio da irretroatividade da lei.

Inova em seu arrazoado requerendo a aplicação no lançamento dos efeitos da postergação do imposto conforme preceitos contidos no Parecer Normativo CST 02/96" (GRIFO NOSSO)

[...] (destaques do original)

Não há dúvida, assim, que o Colegiado *a quo* entendeu que poderia decidir acerca da arguição de postergação trazida, apenas, em recurso voluntário. Desnecessária, portanto, a prévia oposição de embargos em busca da justificativa deste proceder.

Adicione-se que o paradigma nº 103-23.536 teve em conta, também arguição de postergação veiculada, somente, em recurso voluntário. Os acórdãos comparados se distinguem, apenas, porque o recorrido trata da exclusão de diferença IPC/BTNF, enquanto o paradigma refere outro ajuste ao lucro real, decorrente da inobservância do limite de 30% à compensação de prejuízos fiscais. Assim, em semelhante contexto fático, a partir de infrações que podem gerar

repercussões futuras, diferentes Colegiados do CARF decidiram de forma diametralmente oposta quanto à possibilidade de apreciação da arguição de postergação.

No mérito do recurso fazendário, esta Conselheira acompanha o I. Relator apenas em sua conclusão. Isto porque, diversamente do exposto em seu voto, não se vislumbra, na competência de julgamento dos Colegiados do CARF, a possibilidade de atuação de ofício com a amplitude referida, além de tal abordagem ser despicienda neste caso, vez que a Contribuinte trouxe a alegação sob apreciação.

Na visão desta Conselheira, a questão se resolve por inexistir a alegada ofensa ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, por não haver matéria nova trazida em impugnação, mas apenas novo argumento de defesa. A infração imputada à Contribuinte, consistente em *despesa indevida de correção monetária* redutora do lucro líquido do ano-calendário 1991, foi impugnada em sua inteireza, e em tais circunstâncias não há vedação, no regramento processual, à complementação da defesa em sede de recurso voluntário.

São, aqui, adotadas as razões de decidir do precedente nº 9101-00.514, que distingue matéria de fundamentos de defesa, e admite a inovação de argumentos em sede de recurso voluntário. Assim consta de seu voto condutor, de lavra do ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

Quanto ao outro item recursal, cinge-se a discussão em saber se o contribuinte tem a prerrogativa de suscitar em sede de recurso voluntário fundamentos de defesa contra a exigência que não foram aventados em impugnação (primeira instância administrativa).. Para a adequada compreensão da matéria sob exame, vale relevar que a Contribuinte contestou a tributação via impugnação e, em sede de recurso voluntário, reiterou seus fundamentos de defesa e aduziu novas questões de mérito para pleitear o cancelamento da autuação (quais sejam, "que seu lucro em dezembro de 1996 é fictício, inexistente; e que como está em processo de extinção, poderia compensar a totalidade do prejuízo, sem limitação").

A resposta é afirmativa.

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas As fases postulatória e instrutória do procedimento. E de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Seguindo citada linha de interpretação, entendo que a preclusão de que trata o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). "Matéria não impugnada" significa, em outros termos, "exigência/infração não contestada": e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario *sensu*, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os "fundamentos de defesa", mas sim a "defesa" contra determinada exigência ou infração à legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que informam o procedimento administrativo fiscal.

Esta Conselheira vinha orientando seu entendimento, nesta questão, em razão da competência atribuída aos órgãos de julgamento administrativo em face de recurso

administrativo apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Mas em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.300⁷ melhor explicitou esta premissa, nos seguintes termos:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁸ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁸ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da DIPJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no compute do Lucro Real, não era procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada

como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁹. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade¹⁰ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente

⁹ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

¹⁰ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. (*destaques do original*)

No presente caso, a inovação promovida em recurso voluntário afeta parcela do crédito tributário com exigibilidade suspensa por impugnação que confrontou os fundamentos autônomos da exigência, restando estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento mediante apreciação de argumento de defesa, ainda que deduzido somente em recurso voluntário. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo apenas abdica do direito de ver seu argumento enfrentado pelas duas instâncias administrativas de julgamento, vez que mesmo para a complementação de impugnação juntada depois de já proferida a decisão de 1ª instância, o art. 16, §6º do Decreto nº 70.235/72¹¹ limita sua apreciação à autoridade julgadora de segunda instância.

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

Quanto ao recurso especial da Contribuinte, como bem observado pelo I. Relator, o Supremo Tribunal Federal validou a sistemática da Lei nº 8.200/91 para reconhecimento da diferença IPC/BTNF na correção monetária de balanço, confirmando a impossibilidade de dedução da despesa correspondente no ano-calendário 1991, como promovido pela Contribuinte.

Com respeito à postergação reconhecida no acórdão recorrido, trata-se de argumento de defesa que não se presta a afetar a validade do lançamento ou alterar o critério jurídico lá adotado. Isto porque a dedução futura destes valores era uma opção do sujeito passivo, mediante exclusões ao lucro real, como disposto na Lei nº 8.200/91:

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

¹¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

I - **Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real**, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (Redação dada pela Lei nº 8.682, de 1993)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor. (*destacou-se*)

Não consiste, assim, em inobservância de regime de competência **contábil**, que atrairia outro fundamento legal para exigência, consolidado nos seguintes termos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99:

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

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

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

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

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

A arguição de postergação, neste contexto, em tudo se assemelha à que se verifica em sede de glosa de compensação de prejuízos fiscais por inobservância do limite legal de 30%, tema acerca do qual esta Conselheira assim se manifestou no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.212¹²:

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 nº 36:

Súmula CARF nº 36

¹² 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). Ausente o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, e em primeira votação votaram por negar provimento ao recurso da PGFN os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator) e Cristiane Silva Costa; por dar provimento ao recurso os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo; e por dar provimento parical os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano.

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes:

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

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 nº 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 subseqüentes, 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 nº 105-16.138:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

A jurisprudência acerca da matéria inicialmente entendeu que a simples não recomposição dos resultados era suficiente para o cancelamento da exigência, porém evoluiu no sentido de que a postergação somente seria aceita com resultado efetivo nos casos em que a empresa comprovasse objetivamente sua ocorrência, trazendo ao processo os demonstrativos que comprovassem o recolhimento posterior ao 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 nº 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 nº 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 nº 108-09.603:

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

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

Ora, partindo do relato da própria diligência, concluo que o prejuízo causado ao erário público é apenas quanto ao efeito da postergação. Demonstrado no presente caso, que existe hipótese de postergação, sendo certo que existe pagamento no ano seguinte, entendo que o lançamento deve ser restrito à postergação. Todavia, não é possível alterar o lançamento após o prazo decadencial, razão pela qual o lançamento ao qual se aplicaria os efeitos da postergação deve ser totalmente cancelado.

Tais excertos, ao validarem a exigência quando o sujeito passivo não faz prova da postergação, e reduzi-la quando há evidências neste sentido, demonstram que não só incumbe ao sujeito passivo provar a postergação, mas também deixam patente que neles não há um alinhamento quanto à forma a ser observada na demonstração de tais ocorrências. Basta ver que no precedente nº 108-09.603 a apuração foi feita em sede de

diligência, constando em seu relatório a determinação de que fossem juntadas aos autos *as DIPJ's dos anos-calendário imediatamente posteriores a 1996 e até 2000, com os comprovantes de recolhimento do imposto*, a indicar que o sujeito passivo não havia apresentado tais documentos em sua defesa. Já o precedente nº 105-17.260 demanda *comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado*, mas não especifica quais elementos se prestariam a tanto.

Assim, com fundamento no expresso na Súmula CARF nº 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:

[...]

Como se vê, a análise da divergência, em exame de admissibilidade, se restringiu à possibilidade de verificar, em julgamento, os efeitos da postergação, sem se cancelar a autuação por inobservância desta providência pela autoridade fiscal, como firmado no acórdão recorrido.

De toda a sorte, ainda que a divergência suscitada alcance, também, o conteúdo probatório que deve ser produzido para se admitir, em julgamento, os efeitos da postergação, fato é que, no presente caso, a contribuinte, em recurso voluntário, apesar de não juntar as DIPJ correspondentes, elaborou tabelas evidenciando o lucro real apurado nos anos-calendário posteriores (1998 a 2001) e demonstrando a possibilidade de compensação nestes períodos, anteriores à formalização do presente lançamento, dos prejuízos cuja compensação foi glosada no ano-calendário 1997, restando em 2001 o saldo de prejuízos no valor de R\$ 55.850,35 (e-fls. 468). À e-fl. 233 consta extrato das DIPJ apresentadas pela contribuinte, e que confirmam a opção pela tributação com base no lucro real nos anos-calendário 1998 a 2001.

Em face destas evidências, é possível reformar o acórdão recorrido para dar parcial provimento ao recurso voluntário, admitindo-se, na liquidação deste acórdão, a imputação proporcional dos tributos postergados nos anos-calendário 1998 a 2001, caso a recomposição das bases tributáveis, mediante utilização dos prejuízos e bases negativas glosados, até o limite legal, resulte em valores recolhidos a maior naqueles períodos.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A jurisprudência administrativa, assim, está consolidada no sentido de que a postergação de pagamento evidenciada em razão da possibilidade de ajustes futuros ao lucro líquido, para apuração do lucro real, *implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente*, sem afetar a validade do lançamento, consoante procedido pelo Colegiado *a quo*.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA