



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13808.006285/2001-38
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.340 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FOSBRASIL S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996

Ementa: RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece do Recurso Especial que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ quanto ao ano-calendário de 1996, diante da compensação de prejuízo fiscal em percentual superior a 30% do lucro líquido, tendo o contribuinte proposto medida judicial na qual concedida decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (fls. 97/99). Consta do Termo de Verificação (fls. 94)

(...) VERIFIQUEI que o contribuinte acima identificado compensou com prejuízos anteriores o Lucro Real do exercício, em valor superior a 30 % do Lucro Líquido ajustado, em desacordocom o artigo 15 da Lei 9.065 de 1995. O valor compensado em excesso foi de R\$ 1.745.135,44 (hum milhão, setecentos e quarenta e cinco mil, cento e trinta e cinco reais e quarenta e quatro centavos). Ressalte-se que, entretanto, o contribuinte se beneficia do provimento parcial obtido na Apelação em Mandado de Segurança de número 98.03.004215-7/SP.

Tendo em vista os fatos acima descritos, o imposto que deixou de ser lançado será objeto de Auto de Infração, a ser lavrado com Exigibilidade Suspensa, no intuito de salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada (fls. 189):

Assunto: Normas de Administração Tributaria

Ano-calendário: 1996

Ementa: CONCOMITÂNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário acarreta a renúncia ao litígio na esfera administrativa.

JUROS DE MORA. A incidência dos juros de mora independe de lançamento e ocorre mesmo durante o período em que esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

DEPÓSITOS JUDICIAIS. A indicação dos juros moratórios no Auto de Infração é cabível, ressalvando-se que, na data da conversão em renda os juros de mora devidos serão excluídos, se existirem depósitos judiciais tempestivos e integrais, pois equivalem a pagamentos à vista.

Lançamento Procedente

Após o julgamento da DRJ, em 03/04/2007, o contribuinte apresentou petição e documentos (DIPJ 1998, DIPJ 1999, DIPJ 2000, DIPJ 2001, DIPJ 2002 e DIPJ 2003), alegando que teria havido postergação (fls. 195/509). Pede seja aplicado o Parecer Normativo nº 2/96.

O contribuinte foi intimado em 24/07/2007 do acórdão da DRJ (fls. 512), interpondo recurso voluntário em 22/08/2007 (fls. 515/526), no qual alegou, em síntese: **(i)** a nulidade da decisão da DRJ por ter desconsiderado petição protocolizada em 03/04/2017, **(ii)** que teria havido mera antecipação de despesas, diante da existência de lucro nos anos subsequentes; **(iii)** que o depósito judicial seria suficiente e, portanto, são indevidos os juros cobrados; **(iv)** a multa de mora também seria indevida.

O recurso voluntário foi acolhido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, conforme ementa a seguir transcrita (fls. 592/599):

IRPJ — PREJUÍZO FISCAL — INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% PARA A COMPENSAÇÃO POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO — O lançamento de ofício para exigir imposto de renda devido em razão da falta de observação da trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal, deve atender ao disposto nos artigos 219 e 193 do RIR/94, relativo à postergação no pagamento do imposto.

A conclusão do voto condutor é colacionada a seguir, tratando unicamente da postergação no pagamento do imposto de renda:

Assim, equivocou-se a fiscalização, ao não considerar o direito remanescente de absorção dos prejuízos, pois as parcelas que a empresa compensou a maior além do limite de 30% - poderiam ter sido realizadas nos períodos seguintes àqueles consignados, e antes mesmo da autuação.

Sob esse prisma, a fiscalização deveria ter efetuado a recomposição do Lucro Real nos períodos-base posteriores, considerando, quando a empresa tivesse apurado base de cálculo positiva, a compensação do prejuízo indevidamente aproveitado a maior pela empresa, cuja glosa foi procedida de ofício. Em outras palavras, deveria a autoridade autuante, ter aplicado o entendimento disposto no Parecer Normativo nº 02/96, isto é, dar o tratamento de postergação no pagamento do imposto de renda.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 23/03/2010 (fls. 602), que interpôs recurso especial em 27/04/2010 (fls. 603/606). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **prova de pagamento para reconhecimento dos efeitos da postergação**. Indicou como paradigmas os acórdãos:

(i) 103-22388, no qual se decidiu "a compensação de prejuízos em montante superior ao limite de 30% (...) resulta em postergação do recolhimento do tributo calculado no período em que se ultrapassou a trava legal, se restar comprovada a ocorrência de pagamentos efetuados em período de apuração subsequentes" e

(ii) CSRF 01-06.055, que confirmou a decisão supra, constando do acórdão da CSRF que "A inobservância da trava geral hipótese de postergação quando o sujeito passivo comprova o pagamento do tributo postergado em exercícios subsequentes. Se não demonstrada a postergação, mantém-se a exigência fiscal."

O recurso especial da Procuradoria foi admitido por decisão do então Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção (fls. 623/626):

(...) No paradigma, Acórdão nº 103-22.388, a relatora entendeu que a compensação de prejuízos fiscais é limitada ao percentual de 30% do lucro líquido ajustado. Haverá postergação do pagamento do imposto, se restar comprovada a ocorrência de pagamentos efetuados em períodos de apuração subsequentes, o que não foi feito pelo contribuinte. Isto ficou bem claro no seguinte trecho do voto desse paradigma. (...)

O entendimento do paradigma, Acórdão nº 103-22.388, também, é que a inobservância da trava geral de 30% para a compensação de prejuízos fiscais na hipótese de postergação deve ser comprovada com o pagamento do tributo em exercícios subsequentes.

Já no acórdão recorrido, o relator entendeu que o lançamento de ofício para exigir imposto de renda devido em razão da falta de observação da trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal, deve atender ao disposto nos artigos 219 e 193 do RIR/94 relativo à postergação no pagamento do imposto, mas não se manifesta a respeito da comprovação do pagamento do tributo postergado em exercícios subsequentes.

Em uma análise prelibatória, entendo que o cotejo dos trechos das ementas dos paradigmas com o acórdão recorrido, permitem constatar a divergência alegada. (...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

O contribuinte foi intimado em 14/09/2015 (fls. 633), apresentando contrarrazões ao recurso especial em 29/09/2015 (fls. 638/642). Alega que o recurso especial não deveria ser conhecido, por falta de prequestionamento e falta de demonstração de divergência jurisprudencial, na medida em que o único tema tratado em recurso especial (necessidade de prova do pagamento do IRPJ em anos posteriores) não teria sido analisado pelo acórdão recorrido. Pede, ainda, seja negado provimento ao recurso especial.

Nesta oportunidade, o contribuinte acosta aos autos guias de recolhimento (DARF), recolhidas em 31/03/1997 e 31/10/1997, 30/06/1997, 29/01/1999, 31/03/1999, 29/12/1999, 31/01/2000, 31/03/2000, 31/07/2000, 31/01/2001, 27/04/2001, 29/06/2001, 28/03/2001, 31/10/2002, 31/03/2003, com diferentes códigos (fls. 647/661).

Em memoriais, o contribuinte acrescenta que não deveria ser conhecido o recurso especial por força de Súmula CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo. Passo a tratar da similitude fática entre acórdão recorrido e paradigmas, demonstração da divergência e prequestionamento, considerando que o contribuinte pede não seja conhecido o recurso por falta de cumprimento destes requisitos do recurso especial.

Lembro que a Procuradoria apresentou dois acórdãos paradigmas: **103-22388** e **CSRF 01-06.055** (ambos do processo administrativo nº 10283.000678/00-54).

O cenário fático descrito no primeiro acórdão paradigma é o seguinte, conforme descrição do relatório desta decisão (**103-22388**):

Petro Amazon Petróleo da Amazônia Ltda., foi autuada para exigência de crédito tributário de IRPJ, no montante de R\$ 264.218,78, inclusive os consectários legais, sob a acusação fiscal de compensação indevida de prejuízos fiscais, na apuração do lucro real, superior ao limite de 30% do lucro real antes das compensações (...)

Em seu alentado recurso voluntário, nos 46 (quarenta e seis) itens do tópico “B”, intitulado “B) razões jurídicas, fáticas e legais do recurso”, a contribuinte reprisa as preliminares e razões de mérito declinadas na impugnação e aduz novas preliminares e argumentos, tudo a seguir relacionado, resumidamente: (...)

19 – na compensação de prejuízos, mesmo que ultrapasse o limite de 30%, o imposto de renda lançado e contribuição social sobre o lucro são indevidos, por representarem mera postergação temporal;

20 – o 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo pela legalidade da compensação de 100% dos prejuízos de que se trata de mera postergação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, se houve lucros nos anos posteriores;

21 – houve simples postergação. (...)

Diante deste quadro fático, decidiu a Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes no primeiro acórdão recorrido (**103-22388**):

VOTO VENCIDO:

A contribuinte evocou o instituto da postergação do pagamento imposto de renda para o exercício seguinte, alegando que a compensação integral do lucro real do ano-calendário de 1995, com os prejuízos acumulados, implicaria no pagamento de imposto a maior nos exercícios subsequentes.

Discordo dessa tese de defesa.

Primeiro porque entendo que o instituto da postergação, adotado na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, consubstanciado no artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, RIR/99, que tem por matriz legal o artigo 6º, §5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, é de trato contábil, referindo-se à postergação do pagamento imposto em razão da inobservância do regime de competência contábil, devido a inexatidão quanto ao período de apuração de receitas, rendimentos, custo ou dedução ou do reconhecimento de lucro, ou seja, opera-se antes da apuração do resultado do exercício, cujo lucro líquido será o ponto de partida para quantificação do lucro real (base de cálculo do IRPJ).

Já a demonstração do lucro real, obtido a partir do lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições e exclusões autorizadas pela legislação tributária, é de trato extracontábil, no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, quando então se compensa eventuais prejuízos fiscais acumulados, inexistindo previsão para o tratamento da postergação do pagamento do imposto em virtude de irregularidades cometidas na apuração o lucro real, ao contrário do que ocorre com eventual inobservância do regime de competência contábil, devido a inexatidões quanto ao período de apuração de escrituração de receitas, custos e despesas.

Em segundo lugar, a fiscalização circunscreveu-se ao ano-calendário de 1995, não estando o fisco obrigado a ampliá-la para exercício futuros com vistas a identificar eventual postergação no pagamento do imposto.

É um direito e um dever da contribuinte, uma vez atuada em determinado exercício financeiro, identificar e verificar eventuais repercussões da atuação fiscal em relação aos exercícios seguintes, não abrangidos pela fiscalização, e promover os ajustes contábeis e fiscais, extracontábeis, especificamente no LALUR, refazendo as demonstrações do lucro real dos exercícios seguintes e, sendo o caso, promover a retificação das correspondentes declarações de rendimentos perante a Secretaria da Receita federal (...)

A postergação, no caso não presente, não é algo que se alega genericamente que ocorreu, mesmo que se demonstre que houve pagamento de imposto de renda no exercício seguinte. É indispensável que seja comprovada e seja providenciada a recomposição do lucro real dos exercícios seguintes, considerando o lucro real de cada período mensal ou anual e o montante do prejuízo fiscal compensável, dentro do limite de 30%, o que demanda também a retificação das respectivas declarações de rendimentos em troca das já apresentadas pela contribuinte (...)

Esse argumento de defesa, ao par de representar uma confirmação da irregularidade atuada, traz em seu bojo o vício

de tornar letra morta a legislação fiscal disciplinadora do limite para a compensação de prejuízos fiscais, na medida em que, para elidir a exigência fiscal, bastaria a contribuinte alegar, genericamente, que houve mera postergação do pagamento do imposto, sem efetuar as demonstrações, comprovações e controles típicos das declarações de rendimentos retificadoras.

VOTO VENCEDOR

De plano, destaco, especialmente, o parágrafo 4º do artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (...)

Advirto para o fato de que a fiscalizada tomou ciência do lançamento em janeiro de 31.01.2000, quando já estavam disponíveis ao Fisco as informações sobre os fatos geradores correspondentes ao intervalo entre 1996 e 1998. Nestes termos, poderia o autuante verificar se houve recolhimento do IRPJ posteriores a 1995, com o fim de calcular as postergações referentes ao ano-calendário retratado na autuação, levando em consideração a antecipação da compensação do prejuízo fiscal, que só poderia ser compensado futuramente.

A existência e débitos relativos a fatos geradores ocorridos em 1996 está visível no “Demonstrativo de Consolidação para Pagamento Parcelado – processo nº 10283.005259/97-31”, à fl. 266, onde está consolidado o IRPJ decorrente dos fatos geradores compreendidos entre maio e novembro de 1996 (...)

Também merece realce o quadro “Demonstrativo de Prestações em Atraso e a Vencer dos Parcelamentos Relacionados Acima”, à fl. 281, no qual se revela que o parcelamento referido foi integralmente pago (...)

Como relatado, são indubitáveis os recolhimentos ocorridos em 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, todos relativos ao ano-calendário de 1996, efetuados, todavia, antes da data da ciência do lançamento de ofício. (...)

Em suma, estou convencido de que o Fisco deveria ter procedido ao cálculo dos recolhimentos postergados, já que há provas de pagamento posteriores a 1995. EM outras palavras, entendo que o lançamento de ofício do IRPJ está eivado de equívocos, com a cobrança de valores já recolhidos, ainda que posteriormente ao prazo legal, razão por que DOU provimento ao recurso voluntário.

O **primeiro paradigma**, portanto, analisou recolhimentos de ano posterior (1996), concluindo pelo equívoco do lançamento em não considerar os efeitos da postergação, diante das informações (detidas pelo auditor fiscal autuante) de pagamentos posteriores de IRPJ (103-22388).

Com relação a este **primeiro paradigma**, entendo que há similitude fática, eis que ambos os casos tratam de lançamento de IRPJ por conta de compensação acima dos

30%, sem que os auditores fiscais tenham aplicado os efeitos da postergação. Assim, afasto a alegação do contribuinte sobre falta de similitude fática. Não é exigida identidade, mas apenas similitude, que entendo presente.

Não obstante a presença de similitude fática, o voto condutor acórdão paradigma (103-2288) manifestou entendimento sobre a existência de postergação, diante da informação (detida pelo auditor fiscal) de pagamento de IRPJ em ano posterior (1996).

De outro lado, o **acórdão recorrido** não avaliou eventuais pagamentos, apenas decidindo que caberia ao auditor fiscal autuante o dever de lançar com os efeitos da postergação, na forma do Parecer Normativo nº 2/1996.

(...) Por outro lado, existe a figura da postergação do Imposto de Renda, no termos do artigo 219 do Decreto no 1.041/94 — Regulamento do Imposto de Renda, que prevê: (...)

Quando da ocorrência da postergação do imposto de renda, o oferecimento tributação das parcelas postergadas, de forma espontânea, por parte do contribuinte, ou mesmo em procedimento de ofício, deve obedecer aos ditames dos parágrafos 1º e 2º do citado artigo 219 do mesmo regulamento:

O Parecer Normativo nº 02, de 28 de agosto de 1996, destinou-se a normatizar o procedimento da fiscalização no caso da constatação da inobservância do regime de apuração do imposto.

Como visto acima, a autoridade fiscal, quando se deparar com as situações elencadas, ou seja, ao constatar que o contribuinte possui prejuízo fiscal compensável ou base de cálculo negativa da contribuição social, e, tendo deixado de observar o regime de reconhecimento das receitas e despesas, deve tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve proceder de ofício a compensação de prejuízos, para o perfeito atendimento dos fundamentos propostos pelo PN 02/96.

O procedimento fiscal ora em exame não observou os objetivos emanados pelo citado Parecer Normativo pois, inexistindo prazo para a compensação dos prejuízos fiscais, pode o mesmo ser compensado em qualquer época, até mesmo pode-se dizer que o prazo de compensação dura enquanto durar a atividade e existência da empresa.

No caso dos autos, a contribuinte efetuou a compensação integral dos prejuízos fiscais existentes no ano-calendário de 1996, os quais foram aceitos pela fiscalização, até o limite de 30%, sendo glosadas as parcelas superiores a esse limite.

(...)

Entendo que, efetivamente a empresa não poderia ter realizado a compensação em valor superior ao limite estabelecido pela Lei nº 8.981/95, porém, o procedimento adotado pela fiscalização não se coaduna com a melhor forma de aplicação da justiça fiscal, pois é evidente que a irregularidade cometida pela

recorrente trata-se de caso típico de postergação do Imposto de Renda.

A situação fática relatada por ambos os processos é similar, considerando que ambos os acórdãos tratam de lançamento decorrente da glosa superior ao limite de 30%, sem que este lançamento tenha aplicado efeitos da postergação e Parecer Normativo. A distinção existente entre a situação fática analisada (falta da análise de eventuais pagamentos nos anos subsequentes no acórdão recorrido), não afasta a necessidade de pronunciamento desta Turma da CSRF sobre as normas que regem a postergação e, assim, dirimir eventual divergência na interpretação da lei tributária. Até porque a análise desta prova decorre da interpretação da mesma norma tributária.

Ocorre que o acórdão **103-2288** foi reformado pela CSRF, por meio do segundo acórdão identificado como paradigma (**CSRF 01-06.055**). Portanto, entendo que o acórdão **103-2288** (primeiro paradigma) não é hábil à demonstração da divergência, considerando o artigo 67, §10, do Regimento Interno do CARF vigente ao tempo da interposição do recurso especial (Portaria MF 256/2009).

O RICARF previa em seu artigo 67, §10:

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

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

De acordo com o citado §10, bastava que a tese tivesse sido superada para que o acórdão paradigma não fosse apto à demonstração de divergência, “*independentemente da reforma específica do paradigma indicado*”. Ora, havendo a reforma do acórdão paradigma, é evidente que a tese deste (paradigma) foi superado pela CSRF. Assim, este primeiro acórdão paradigma não demonstra a divergência na interpretação da lei tributária.

Ressalto que o atual RICARF (Portaria MF 343/2015) é ainda mais claro, prescrevendo que não serve como paradigma o acórdão reformado na data da interposição de recurso:

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

§ 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)

A despeito de se aplicar o RICARF anterior (Portaria MF 256/2009), vigente ao tempo da interposição do recurso, o atual RICARF (Portaria MF 343/2015) reforça a

interpretação sobre não ser cabível recurso especial com a superação de tese (de acórdão paradigma) reformado pela CSRF.

Assim, não conheço o recurso especial quanto ao primeiro paradigma.

Passo à análise do segundo paradigma.

Em julgamento de recurso especial, a CSRF decidiu da forma seguinte no **segundo acórdão paradigma (CSRF 01-06.055)** no mesmo processo administrativo, então tratando especificamente do Parecer Normativo COSIT nº 2/1996 e exigindo a comprovação quanto a todos os anos subsequentes:

Nos termos do referido Parecer, devem ser efetuados todos os ajustes e recomposições inerentes à legislação aplicável a ambos os exercícios, inclusive com a correção monetária sobre os valores que integrariam o Patrimônio Líquido da empresa, se corretamente contabilizados, deduzindo-se esses montantes da base de cálculo do período subsequente (item 5.3, letras "d" e "e" do citado parecer). Só depois desses ajustes tornar-se-ia possível quantificar a postergação.

Resta saber se, no presente caso, o -22lançamento deveria ter seguido a metodologia prescrita no Parecer Normativo COSIT nº 02/96, ou seja, se o contribuinte comprovou se tratar de mera postergação no pagamento do tributo.

Pois bem, o contribuinte efetuou a compensação integral dos prejuízos fiscais existentes em 31/12/1994, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1995, os quais foram aceitos pela fiscalização, até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, sendo glosadas as parcelas superiores a esse limite.

Por outro lado, demonstra que no ano-calendário de 1996 apurou lucro no montante de R\$ 68.861,79, sendo que não encontrei nos autos comprovação de lucro apurado nos anos-calendário subsequentes. Quanto aos recolhimentos, o contribuinte de fato anexa aos autos vários recolhimentos, todos referentes ao ano-calendário de 1996.

Ocorre que da análise da DIPJ exercício 1997, ano-calendário de 1996, fis.16 (dos autos de IRPJ), constata-se que o contribuinte apurou R\$ 212.782,78 à título de lucro antes da compensação de prejuízo. O total do prejuízo corresponde a R\$ 251.783,46 (períodobase de 1991 a 1994), somado ao montante de R\$ 107.906,78 (período-base do ano-calendário de 1995). Assim, após a compensação integral efetuada no ano-calendário de 1996, ainda restou prejuízo no montante de R\$ 146.907,46.

Do exposto, depreende-se que a comprovação efetuada pelo contribuinte, relativamente ao lucro auferido e respectivos pagamentos para o ano-calendário de 1996, não é suficiente a demonstrar que a utilização antecipada de prejuízo fiscal pelo contribuinte só causou os efeitos da mora.

Se não vislumbrada, in casu, hipótese de postergação, deve ser reformada a decisão recorrida.

Neste caso, havendo similitude fática, já tratada anteriormente – por se tratar do mesmo processo administrativo do primeiro paradigma -, é mais evidente a divergência na interpretação da lei tributária. Ambos os acórdãos (**recorrido** e o **segundo paradigma**), tratam da postergação, na forma do artigo 6º, e parágrafos do Decreto-lei nº 1.598/1972, reproduzido em Regulamento do Imposto de Renda.

Enquanto a Turma prolatora do **acórdão recorrido** entendeu que caberia à fiscalização “*tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve proceder de ofício a compensação de prejuízos, para o perfeito atendimento dos fundamentos propostos pelo PN 02/96.*”, o a CSRF no **segundo acórdão paradigma** entendeu que “*a comprovação efetuada pelo contribuinte, relativamente ao lucro auferido e respectivos pagamentos para o ano-calendário de 1996, não é suficiente a demonstrar que a utilização antecipada de prejuízo fiscal pelo contribuinte só causou os efeitos da mora.*”

Assim, entendo demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária com relação ao segundo paradigma, com o qual o acórdão recorrido guarda similitude fática.

Por fim, ainda no conhecimento, rechaço a alegação do contribuinte sobre falta de prequestionamento da matéria. Afinal, o **acórdão recorrido** interpretou o artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1972, concluindo – na interpretação deste dispositivo – de forma distinta do **segundo acórdão paradigma**. A matéria, portanto, está devidamente prequestionada.

Esclareço que, em memoriais, o contribuinte acrescenta que não deveria ser conhecido o recurso especial por força da Súmula CARF 36. No entanto, não é o caso de aplicação da súmula CARF 36, pois o Colegiado *a quo* não se pronunciou sobre a efetiva comprovação, pelo sujeito passivo, de pagamento do tributo em períodos posteriores.

Diante disso, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator designado.

Coube-me o voto vencedor no tocante à solução da questão sobre o conhecimento do Recurso Especial fazendário, suscitado pelo recorrido.

Percebe-se que a recorrente mencionou a necessidade da prova do pagamento do imposto de renda, nos períodos de apuração subsequentes, para que a compensação em excesso seja considerada postergação de pagamento, só que não soube precisar o dispositivo normativo sobre o qual haveria divergência interpretativa. Aliás, tenha-se em conta, antes de tudo, que os acórdãos recorrido e os paradigmas não divergem sobre a existência da trava de trinta por cento, para a compensação de prejuízos, conforme o artigo 15 da Lei nº 9.065/1995

(embora o voto condutor do acórdão recorrido tenha feito referência à trava de 30% prevista no artigo 42 da Lei nº 8.981/1995). Aí não há dissídio.

Repare-se que o acórdão recorrido relata que “existe a postergação do imposto de Renda, nos termos do artigo 219 do Decreto nº 1.041/96 – Regulamento do Imposto de Renda, que prevê: *“a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º): I — a postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao em que seria devido; ou a redução do lucro real em qualquer período--base.”*

Adiante, consta também no acórdão recorrido:

“[...] o Parecer Normativo nº 02, de 28 de agosto de 1996, destinou-se a normatizar o procedimento da fiscalização no caso da constatação da inobservância do regime de apuração do imposto. Como visto acima, a autoridade fiscal, quando se deparar com as situações elencadas, ou seja, ao constatar que o contribuinte possui prejuízo fiscal compensável ou base de cálculo negativa da contribuição social, e, tendo deixado de observar o regime de reconhecimento das receitas e despesas, deve tomar as medidas necessárias para a devida aplicação da justiça fiscal, isto é, deve proceder de ofício a compensação de prejuízos, para o perfeito atendimento dos fundamentos propostos pelo PN 02/96.”

Cabe anotar o seguinte trecho do aludido Parecer Normativo nº 2/1996, para explicitar o que importa ao conhecimento do presente Recurso Especial:

“5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º.....

.....

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; (grifei)

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em

outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência." (os grifos são nossos)

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 inexactidão 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 inexactidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.” (grifei)

Claro está que o Parecer Normativo nº 2/1996 esclarece que a postergação a que se refere o artigo 6º, § 5º, alínea “a”, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (ou a que se referia o revogado artigo 219, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994) é “a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, **quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.**”

Chama a atenção o fato de que, a despeito de se referir ao Parecer Normativo nº 2/1996, o acórdão recorrido não o seguiu, já que não se pautou pela exigência de comprovação do efetivo pagamento do imposto pago em período-base posterior. No entanto, o Recurso Especial fazendário não traçou uma linha sequer para apontar o papel central do artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (ou do artigo 219, inciso I, do RIR/94), no acórdão recorrido, como também não expôs, de maneira transparente, onde a divergência interpretativa mostrar-se-ia evidente, cotejando o acórdão recorrido com os paradigmas, em face de tal dispositivo normativo. A esse respeito, a PGFN limitou-se simplesmente a reproduzir as ementas dos acórdãos ofertados como paradigmas, que não fazem menção ao antedito artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Repare-se:

" IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS SUPERIOR AO LIMITE DE 30%. HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO. A compensação de prejuízos em montante superior ao limite de 30%, de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, resulta em postergação do recolhimento do tributo calculado no período em que se ultrapassou a trava legal, se restar comprovada a ocorrência de pagamentos efetuados em períodos de apuração subseqüentes." (acórdão nº 103-22388)

"IRPJ - TRAVA PARA APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS - CONFIGURAÇÃO DE HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO E NÃO FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A inobservância da trava geral hipótese de postergação quando o sujeito passivo comprova o pagamento do tributo postergado em exercícios subseqüentes. Se não demonstrada a postergação, mantém-se a exigência fiscal. Recurso especial provido." (acórdão CSRF 01/06-055)

Em outras palavras, carece o Recurso Especial da demonstração analítica da divergência, pois sequer soube indicar a legislação tributária interpretada de forma divergente, motivo por que **não conheço do Recurso Especial fazendário**, com base no artigo 67, § 1º, do RICARF- Anexo II, com a redação dada pela Portaria MF nº 39/2016.

É como voto.

Processo nº 13808.006285/2001-38
Acórdão n.º **9101-003.340**

CSRF-T1
Fl. 685

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa