



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720198/2011-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.197 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente SÃO MARTINHO TERRAS IMOBILIÁRIAS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DESCONSIDERADA. AUTUAÇÃO PELA GLOSA. ERRO DE DIREITO CARACTERIZADO.

O lançamento efetuado com erro de direito consistente na inobservância da postergação e, por consequência, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, contém vício material insanável e, portanto, é nulo.

REFORMA DO LANÇAMENTO EM SEDE DE DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe à autoridade diligenciante refazer o lançamento tributário com base em critério jurídico distinto (inovador) do que foi empregado originariamente, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao IRPJ é aplicável ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO em razão da nulidade material, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 626/654) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2007, acrescidos de multa de ofício de 75% e multa isolada de 50% sobre as estimativas apuradas.

De acordo com a motivação constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 660/681, foram constatadas as seguintes infrações:

- **0001** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – CANA DE AÇUCAR.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, dos gastos incorridos na formação da lavoura canavieira, no montante de R\$ 16.443.992,76, levados ao resultado da contribuinte por meio de depreciação acelerada incentivada.

- **0002** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA – MÁQUINAS AGRÍCOLAS.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, dos gastos incorridos na aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas, no valor de R\$ 15.481.120,03, levados ao resultado da contribuinte por meio de depreciação acelerada incentivada.

- **0003** – *EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES INDEVIDAS – FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS.*

Exclusão indevida, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, de despesas relacionadas a financiamentos securitizados (*despesas financeiras*), no valor de R\$ 4.598.935,31.

- **0004** – *MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.*

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 693/735). Argumenta, em síntese, que:

(i) as despesas financeiras teriam sido glosadas sem motivo identificado. Estes dispêndios, na verdade, correspondem a juros sobre empréstimos bancários relativos a

financiamentos securitizados no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos – PESA, criado pela Lei nº 9.138/98, sendo despesas necessárias, usuais e normais à atividade econômica exercida, nos termos do art. 299 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR.

(ii) quanto à depreciação acelerada incentivada, afirmou ter direito ao benefício fiscal em relação aos bens do seu ativo imobilizado.

Sustenta que o artigo 314 do RIR não estabelece que o benefício da depreciação acelerada incentivada somente pode ser aproveitado por pessoas (físicas ou jurídicas) que exerçam exclusivamente atividade rural, sendo também aplicável às agroindústrias.

(iii) no que diz respeito aos custos envolvidos no cultivo de cana de açúcar, reitera a aplicabilidade do benefício da depreciação acelerada incentivada, sob a alegação de que tais dispêndios devem ser contabilizados no ativo imobilizado e, assim, estariam sujeitas à depreciação, e não à exaustão, como quer fazer crer a autoridade fiscal.

Diz que as despesas com a formação da lavoura de cana de açúcar podem perfeitamente ser depreciadas, na medida em que se trata de uma cultura permanente da qual se extrai a matéria-prima a ser consumida (cana), permanecendo incólume a parte subterrânea da planta (touceira), que não é consumida na concepção técnica do termo, razão pela qual não há que se falar no regime de exaustão, que pressupõe o consumo integral do bem, ativo ou cultura.

(iv) os Autos de Infração são nulos, tendo em vista a ausência de recomposição da apuração do IRPJ e da CSLL relativamente ao próprio exercício autuado, como também aos subsequentes, afinal não foi considerada a dedução da “quota normal” de depreciação, bem como não foi efetuada a recomposição das bases em razão do valor do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que foi alterado no procedimento fiscal.

(v) como o efeito fiscal da depreciação acelerada incentivada, em face da depreciação normal, é apenas o de postergar o tributo, cujo pagamento fica diferido para o período em que venha ser adicionada a quota de depreciação transferida contabilmente para o resultado, sequer existe a infração apontada.

(vi) não houve redução de tributos, tendo em vista que eles foram pagos em períodos subsequentes. Nessa linha de raciocínio, conclui que só caberia a imposição de multa de 20% e a exigência de juros entre a data da dedução integral e a de cada adição.

(vii) a multa isolada, por implicar confisco, por não possuir base legal à época dos fatos e pela impossibilidade de sua cobrança em concomitância com a multa de ofício, deve ser afastada.

Posteriormente, por meio da petição de fls. 955/957, a interessada requereu a juntada do Relatório Técnico do Centro de Tecnologia Canavieira – CTC, que aborda o sistema de produção agrícola da cana-de-açúcar (fls. 959/970); do Parecer Técnico da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, que diz respeito ao tratamento contábil dos custos incorridos na cultura de cana-de-açúcar (fls. 972/1.004); e do Parecer Técnico da Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia – FUNDACE, que trata do aspecto contábil dos custos incorridos na cultura de cana-de-açúcar (fls. 1.006/1.033).

Em Sessão de 29/04/2013, a 2ª Turma da DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente por meio do Acórdão nº 04-31.574 (fls. 1.038/1.054), cuja ementa foi assim redigida:

“Despesas Financeiras. Juros. Regime de Competência. Exclusão do Lucro Líquido. Cabimento. As despesas financeiras relativas a juros devem ser apropriadas contabilmente segundo o regime de competência, não cabendo, na apuração do lucro real, em relação ao mesmo valor, nenhum tipo de exclusão do lucro líquido.

Atividade Rural. Bens do Ativo Imobilizado. Depreciação Acelerada Incentivada. Os bens do ativo imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural, destinados ao uso específico nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.

Lavoura de Cana de Açúcar. Dispendio. Despesa. Exaustão. Os dispendios realizados na lavoura de cana de açúcar são apropriados como despesa do exercício por meio de quotas de exaustão.

Erro de Contabilização. Postergação do Imposto. Pagamento. Caracterização. A infração denominada postergação do imposto só se consuma com a prova do pagamento, sem o que a infração será redução indevida do lucro.

Penalidade Pecuniária. Lei Mais Benéfica. Aplicação Retroativa. Aplica-se retroativamente a lei que comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da infração.

Multa isolada. Multa vinculada ao tributo. Cumulação. Validade. É válida a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo, porquanto cada uma delas corresponde a uma infração distinta e autônoma.

Multa. Vedação Ao Confisco. Exame Na Esfera Administrativa. Impossibilidade. É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório.

CSLL e IRPJ. Lançamento. Identidade de Matéria Fática. Decisão Mesmos Fundamentos. Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

A interessada foi intimada da decisão em 03/05/2013 (fls. 1.059) e, no dia 29/05/2013, apresentou recurso voluntário (fls. 1.061/1.117), por meio do qual reitera os argumentos da peça impugnatória e rebate determinados pontos da decisão de primeiro grau.

Em sessão de 03 de junho de 2014, esta C. Câmara, por meio da Resolução nº 1102-000.247 (fls. 1.245/1.260), converteu o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal:

- a) dê ciência desta resolução ao contribuinte para que, desejando esta, traga aos autos documentos, informações e planilhas para tornar ainda mais preciso este trabalho;
- b) analise todas as provas e argumentos trazidos sob as seguintes premissas:
 - b.1) Financiamento Securitizado Despesas Financeiras – realize análise dos cálculos realizados pela contribuinte informando se encontram-se na forma da lei ou não, se os valores apropriados em resultados estão corretos, levando em conta a suposta manifestação da autoridade diligente nos autos do processo nº 15956.000510/2010-45;
 - b.2) Depreciação acelerada incentivada de bens – esclareça a fiscalização como foram calculados os valores não aceitos como dedutíveis sob o argumento da lei;
 - b.3) ainda sobre o tema descrito no subitem anterior, informe se nos anos posteriores ao autuado houve (ou não) pagamento de tributos considerando que os itens beneficiados pela depreciação acelerada não teriam sido mais considerados na apuração dos respectivos resultados. Há que se provar que unicamente o que ocorreu (ou não) foi o aspecto temporal de sua tributação; neste sentido apresente-se possíveis valores que não

tenham sido pagos, tudo na conformidade dos critérios previstos para a postergação no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

c) elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando os valores conforme os subitens acima;

d) dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

O resultado da diligência foi objeto do Relatório Fiscal Conclusivo e Intimação Fiscal - SEFIS n. 128/2015 (fls. 2.092/2.096), do qual a contribuinte se manifestou por meio de petição de fls. 2.081/2.088.

Em seguida apresenta outra petição (fls. 2.102/2.104) e documentação (fls. 2.105/2.146), justificando a postergação dos tributos em debate.

Reencaminhados os autos ao CRF, o julgamento foi novamente convertido em diligência (Resolução 1201.000.206 - fls. 2.150/2.158), nos seguintes termos:

Ante o exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que, nos termos do voto acima, o Sr. AFRF:

1. no que tange à depreciação acelerada, esclareça como foi feito o cálculo dos valores aceitos e os não aceitos como dedutíveis, acostando ao Relatório Conclusivo:

1.1 memória de cálculo; e

1.2 documentos que dão suporte à memória de cálculo.

2. quanto à parcela da depreciação acelerada glosada, informe se houver postergação de pagamento, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

3. elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando os valores conforme os subitens acima; e

4. dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

Houve, então, emissão de novo relatório conclusivo (fls. 2.265/2.269), o qual reconheceu a postergação, determinando o ajuste das exigências diante dos pagamentos ocorridos no período de 2008 a julho/2011, conforme demonstrativos de fls. 2.232 a 2.250.

A Recorrente, em sua manifestação (fls. 2.257/2.263), insiste no argumento de que o critério empregado para a glosa é nulo e carente de fundamento, bem como, no tocante a postergação, houve tremendo equívoco na limitação temporal da análise, a qual restringiu ao mês de julho/2011, desconsiderando o período posterior.

Tramitado o feito, essa C. TO, em acórdão de minha relatoria (fls. 2.272/2.287), deu integral provimento ao recurso voluntário por maioria de votos.

A PGFN interpôs recurso especial (fls. 2.289/2.307) para a matéria relativa à glosa da exclusão da depreciação acelerada aos custos de formação de lavoura canavieira, recurso este que foi admitido (fls. 2.311/2.318) e objeto de Contrarrazões (fls. 2.337/2.352).

Em Sessão de 17 de janeiro de 2019, a CSRF, por voto de qualidade, julgou procedente o recurso especial da Fazenda (cf. fls. 2.374/2.400) no tocante à depreciação

acelerada da cana-de-açúcar, *determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O objeto do presente julgamento diz respeito ao exame das matérias constantes do recurso voluntário que não foram apreciadas anteriormente em razão do que lá foi decidido, a saber: **(i)** nulidade do lançamento pela falta de utilização de prejuízo fiscal e base negativa na recomposição da base de cálculo; e **(ii)** nulidades do lançamento em face do critério de rateio empregado, desconsideração da dedução da “quota normal” de depreciação no ano-calendário atuado e desconsideração da postergação.

Subsidiariamente, a discussão gira em torno **(iii)** do reconhecimento do abatimento dos tributos postergados, incluindo o seu período base (se limitado ou não ao mês de início da fiscalização); e **(iv)** a inaplicabilidade da cobrança de multa isolada.

I) Da necessidade de utilização de prejuízo fiscal e base negativa na recomposição da base de cálculo

De acordo com os itens 20 a 21 do TVF:

20- Com relação à apuração do IRPJ no ano calendário de 2007, ressalte-se que não foi utilizada a compensação de 30% dos prejuízos fiscais de anos anteriores, mesmo tendo sido escriturado pela fiscalizada, no Livro de Apuração do Lucro Real - Parte B, um montante de R\$ 32.149.128,30, em 31/12/2006, referente a Prejuízos Fiscais a Compensar. Este entendimento se deu pelas seguintes razões:

20.1 - O ano calendário de 2005 foi objeto de procedimento fiscal em que se pode constatar que a fiscalizada teve seu Lucro Real alterado e, consequentemente, o valor do seu prejuízo acumulado modificado, uma vez que foram utilizados, a título de compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, 30% deste valor (R\$ 34.176.891,68), diminuindo os prejuízos de períodos anteriores. Após este procedimento, constatamos que restava à fiscalizada o montante de R\$ 30.111.067,87 de prejuízos fiscais de períodos anteriores para serem utilizados em períodos subsequentes. Informação que Obtivemos por meio do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI (fls. 621 a 625) desta SRFB.

20.2 - No ano calendário de 2006, pode-se constatar que a fiscalizada passou por um processo de cisão parcial. Desta forma, apresentou duas DIPJ conforme disciplina a legislação de regência, apurando por duas vezes o Lucro Real no ano calendário de 2006 (fls. 367 a 452). Neste ano calendário, percebe-se por meio das DIPJ que a fiscalizada compensou prejuízos fiscais de períodos anteriores nos valores de R\$ 12.564.032,22 e R\$ 29.080.371,88, totalizando um valor de R\$ 41.644.404,10.

20.3- Como se pode perceber, o saldo de prejuízos fiscais em 31/12/2005, no valor de R\$ 30.111.067,87, é inferior àquele compensado pela fiscalizada em 31/12/2006, não

restando a esta fiscalização qualquer valor, a título de prejuízos fiscais de períodos anteriores, para compensação na apuração do IRPJ a pagar no ano calendário de 2007.

21- Para a CSLL, a fiscalizada possui o valor de R\$ 39.622.857,76 como saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores, conforme documento gerado pelo Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI (fls. 621 a 625) desta SRFB. A base de cálculo da CSLL, antes da compensação de prejuízos fiscais apurada por esta fiscalização, é de R\$ 35.689.193,33 e, como o limite para compensar a base de cálculo negativa de períodos anteriores é de 30%, foi compensado no ano calendário de 2007 o valor de R\$ 10.706.758,00. Estes cálculos podem ser verificados na planilha "Apuração do Lucro Real, da CSLL e da Multa Isolada" (documento anexo a este processo).

Como se percebe, e ao contrário do que alega o contribuinte, a fiscalização justificou a ausência de saldo de prejuízo fiscal disponível e a devida utilização de base negativa quando da emissão dos Autos de Infração, fato este que afasta que a meu ver tem o condão de afastar o vício de nulidade apontado.

II) Do critério jurídico empregado no lançamento

A base de cálculo dos itens do Auto de Infração (depreciação de maquinários agrícolas e dos custos de lavoura canavieira) foi assim motivada pelo auditor fiscal responsável:

17 - Quanto ao valor do imobilizado referente à cana-de-açúcar, **a fiscalizada apresentou uma relação de valores apropriados ao longo do ano calendário de 2007 (fls. 583), no montante de R\$ 16.443.992,76, referente ao custo do plantio de cana-de-açúcar e excluído da apuração do Lucro Real pela fiscalizada.** Por todos os motivos expostos nos itens acima, esta fiscalização decidiu pela **glosa** de tais exclusões na apuração do Lucro Real do ano calendário de 2007. Os valores glosados podem ser conferidos na planilha apresentada pela fiscalizada "Demonstrativo mensal (memória de cálculo) de composição da base de cálculo do IRPJ e CSLL" (fls. 529 a 535) e na planilha de apuração do Lucro Real considerada por esta fiscalização "Demonstrativo Mensal da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL" (documento anexo a este processo), e **encontram-se lançados no presente Auto de Infração sob a infração "DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA - CANA DE AÇÚCAR"**, para o IRPJ e para a CSLL.

18 - Em relação às aquisições de máquinas e veículos agrícolas realizadas no ano de 2007, a fiscalizada apresentou uma relação destes maquinários (fls. 549 e 594), bem como cópias das notas fiscais correspondentes a estas aquisições (fls. 550 a 581), que redundaram no montante de R\$ 17.023.000,00, valor este excluído da apuração do Lucro Real pela fiscalizada por se tratar, conforme seu entendimento, de máquinas e veículos agrícolas sujeitos à depreciação acelerada incentivada.

18.1- Resumidamente, diz-se que a fiscalizada está excluindo integralmente nos ajustes do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR os custos da lavoura em formação e, **em contrapartida, o custo excluído é adicionado nos próximos 60 meses, ou seja, nos próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período.** Da mesma maneira procede no que diz respeito às máquinas e equipamentos agrícolas. É possível constatar, pelo Livro de Apuração do Lucro Real, que as adições utilizadas para a apuração do Lucro Real não se referem unicamente às máquinas e implementos agrícolas adquiridos no ano calendário de 2007, tampouco os valores referentes à lavoura são do ano calendário de 2007. Para que pudéssemos encontrar os valores adicionados referentes ao ano calendário de 2007, quanto às máquinas e implementos agrícolas, utilizamos as

informações apresentadas pela fiscalizada relacionadas à depreciação contábil (fls. 594) dos bens objeto da depreciação acelerada incentivada, dadas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 214/2011 (fls. 588 a 589). Foram utilizadas as informações contidas nas notas fiscais de aquisição das máquinas relacionadas com o objeto da depreciação acelerada incentivada, bem como os demonstrativos de máquinas incentivadas fornecidas pela fiscalizada.

A transcrição dessa parte do TVF, segundo penso, já evidencia um erro na formação da base de cálculo do item da autuação relativo à depreciação acelerada dos custos da cana-de-açúcar, qual seja, a não consideração da quota da depreciação normal.

Em outras palavras, a glosa relativa ao custo do plantio de cana-de-açúcar foi feita pelo valor integral (R\$ 16.443.992,76), desconsiderando a parcela (quota de depreciação) do próprio ano de 2007 (de 20%), fato este que já revela que a grandeza que acabou sendo tributada está em excesso.

Esse erro, a meu ver, não constitui um vício material propriamente dito, podendo ser reparado por meio da respectiva redução na base de cálculo.

Ocorre, porém, que apesar da existência desse “erro sanável”, salta aos olhos o fato de que a própria fiscalização atestou que a Recorrente apenas antecipou a dedução das despesas com a cana no ano calendário de 2007, afinal estas mesmas despesas foram adicionadas fiscalmente em períodos subsequentes de acordo com a taxa de depreciação contábil.

Relembre-se, aqui, que a motivação da autuação tem por base o argumento de que a Recorrente não poderia ter usufruído do benefício fiscal consistente na “antecipação” dos custos canavieiros. Sendo agroindústria, prevaleceu na CSRF o entendimento de que o benefício da depreciação acelerada não lhe seria aplicável, estando os custos da cana sujeitos à exaustão.

A própria autoridade fiscal responsável pelo lançamento, entretanto, se certificou de que a Recorrente vinha adicionando os valores deduzidos de forma antecipada nas suas apurações futuras, o que revela o seu conhecimento, já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação.

Isso significa dizer que, diante de uma hipótese de postergação de pagamento de tributos, a autoridade fiscal acabou caracterizando a infração como se fosse de indedutibilidade de despesas.

O Auto de Infração, contudo, é fruto de metodologia que limitou-se a glosar os valores deduzidos com inobservância ao princípio da competência, mas sem cogitar a aplicação de instituto próprio aplicável a esta conduta, qual seja, a cobrança de diferenças por postergação.

É notório que a fiscalização não observou o rito próprio de lançamento para tributo postergado, previsto no Decreto-Lei n. 1.598/1977, *in verbis*:

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

(...)

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

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

- a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º. O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Sobre o assunto, sobreveio o Parecer Normativo COSIT n. 2/96, cuja edição foi assim justificada:

Dúvidas ainda remanescem quanto aos procedimentos para a correta determinação do montante de imposto de renda devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro, nos casos de pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

Em seguida esclarece o referido Parecer que:

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

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

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Como se percebe, existe comando normativo da própria Receita Federal que determina que a autoridade autuante, ao se deparar com uma situação de não observância do regime de competência - como é o caso de antecipação de dedução de despesas -, deve considerar os efeitos da postergação nos anos-calendário seguintes.

Não estamos, aqui, diante de um processo no qual a “postergação” não foi alegada pelo contribuinte durante a fiscalização ou foi apenas utilizada como argumento de defesa. Pelo contrário, a própria fiscalização foi cientificada disso e ela mesmo atestou adições posteriores da mesma despesa que glosou¹.

O conhecimento da postergação não passou despercebido pela fiscalização, a qual, ao invés de se valer do método de tributação próprio para esta hipótese, indevidamente optou por tributar pelo caminho mais cômodo da glosa integral da despesa.

¹ A Recorrente, aliás, desde a fase de fiscalização e durante todo o contencioso demonstra que os tributos exigidos foram pagos de forma postergada, o que acabou sendo reconhecido por meio de diligência específica já mencionada.

E esse procedimento, diga-se, não constitui um mero “detalhe”, mas sim uma omissão que, na verdade, demonstra que o critério jurídico empregado (glosa pura, ao invés de postergação) comprometeu a valoração jurídica dos fatos (*identificação da matéria tributável*) e, como consequência, distorceu por completo a base de cálculo que serviu de parâmetro para as exigências de IRPJ e CSLL ora discutidas.

Ora, as regras específicas de cobrança de tributos postergados vincula a administração pública, sendo seu descumprimento um erro de direito que revela um vício material de nulidade.

Como se sabe, os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, previstos no artigo 142 do CTN² e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias³, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

“À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Quando o lançamento, então, apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais (vícios de conteúdo), tais como a ausência de capitulação adequada da infração, identificação da matéria tributável ou aplicação de critério indevido para aferir a base de cálculo, estaremos diante de típico exemplo de nulidade por vício material.

² Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

³ O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

Nesse sentido é a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados.

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O MBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal. (Acórdão n. 9101-002.976. Sessão de 05/07/2017).

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O MBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício. (Acórdão n. 9101-002.146. Sessão de 05/12/2015).

IRPJ - BASE TRIBUTÁVEL - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - [...]. O lançamento efetuado, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN. (Acórdão 9101-00.177. Sessão de 15/06/2009).

E nem se diga que o fato da diligência propor uma redução parcial justamente em razão da já reconhecida postergação poderia sanar o vício material em questão. Ora, em virtude da inobservância da metodologia legal apropriada no nascimento dos Autos, a autuação é nula desde sua origem.

Além disso, cumpre observar que a autoridade diligenciante ainda limitou os efeitos da postergação a julho de 2011, ignorando todas as adições fiscais feitas *a posteriori*, procedimento este que a propósito sequer se sustentaria.

De qualquer forma, a legislação de regência, notadamente o artigo 146 do CTN, não permite que, durante o processo administrativo, a autoridade administrativa refaça o lançamento com base em outro critério jurídico.

Como já se manifestou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ):

[...]

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "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."

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: *"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.*

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

"Erro de direito", por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural,

entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708).

Caminhando na mesma trilha dos precedentes citados, entendo que os lançamentos devem ser anulados por vício material.

E uma vez acolhida a declaração de nulidade, considero prejudicadas as demais alegações da recorrente.

III) Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO em razão da nulidade material.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli