



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720198/2011-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.707 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SÃO MARTINHO TERRAS IMOBILIÁRIAS

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

Ano-calendário: 2007

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DESCONSIDERADA. AUTUAÇÃO COM BASE EM GLOSA INTEGRAL. ERRO DE DIREITO CARACTERIZADO.

O lançamento efetuado com base no critério de glosa integral, em situação na qual a fiscalização foi informada que a hipótese no máximo caracterizaria postergação de pagamento, implica em base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, o que macula a autuação por vício material.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o quanto decidido em relação ao lançamento principal de IRPJ, por se tratar de mesma situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação Possibilidade de *retificação/correção/ajuste*”. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que votaram por dar provimento parcial com retorno ao colegiado *a quo*. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do Acórdão nº 1201-003.197 (15/10/2019) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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.

A exigência em discussão refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2007 em decorrência de glosa de exclusões de depreciação acelerada incentivada oriunda de gastos com formação de lavoura canavieira e de aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas que haviam sido excluídos da apuração do lucro real, e de glosa de despesas relacionadas a financiamentos securitizados, acrescidos de multa de ofício, multa isolada pelo não recolhimento de estimativas e juros de mora.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, cujos principais argumentos foram assim descritos pela decisão de segunda instância:

[...]

(i) as despesas financeiras teriam sido indevidamente glosadas sem motivo pois tais dispêndios 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 – FIPCAFI, 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).

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário. Após a conversão do julgamento em diligências, por duas vezes, o recurso foi provido, nos termos do Acórdão nº 1201-001.862 (fls. 2.272/2.287).

A PGFN interpôs Recurso Especial (fls. 2.289/2.307) arguindo divergência jurisprudencial em relação à matéria relativa à glosa da exclusão da depreciação acelerada aos custos de formação de lavoura canavieira. O recurso foi admitido e objeto de Contrarrazões (fls. 2.337/2.352).

Em sessão de julgamento realizada em 17/01/2019, a 1ª Turma da CSRF julgou procedente o Recurso Especial da Fazenda no tocante à depreciação acelerada da cana-de-açúcar, determinando que os autos retornassem à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no Recurso Voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do anterior provimento daquele recurso (fls. 2.374/2.400).

Retornando os autos, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara/1ª Seção do CARF deu provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer nulidade material dos lançamentos, nos termos da ementa antes transcrita.

Veja-se excertos do voto condutor sobre o tema:

[...]

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:

[...]

Cita Parecer Normativo COSIT n. 2/96. E prossegue:

[...]

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.

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.

[...]

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.

[...]

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):

[...]

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.

[...]

Os autos foram encaminhados para ciência da PGFN que tempestivamente apresentou o Recurso Especial de fls. 2.594/2.616, suscitando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (1) “*Da postergação pressuposta*” e (2) “*Da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação Possibilidade de retificação/correção/ajuste*”.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2.620/2.631 admitiu o apelo, nos seguintes termos:

1) Da postergação pressuposta

Em relação a essa matéria, foi indicado como paradigma não reformado apenas o Acórdão nº **1401-002.632**, que foi abaixo ementado:

Recorrente SÃO MARTINHO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS DA DEPRECIACÃO / EXAUSTÃO ACELERADA. NÃO CABIMENTO.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido violados os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, deve-se afastar a preliminar de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005

EFEITOS DA GLOSA DEPRECIACÃO / EXAUSTÃO ACELERADA. CONSIDERAÇÃO DA DEPRECIACÃO / EXAUSTÃO NORMAIS. NÃO COMPROVAÇÃO DA POSTERGAÇÃO.

Se no próprio ano-calendário objeto da infração a fiscalização já considerou os efeitos da depreciação e exaustão normais, não há ajustes a efetuar. Outrossim, se a empresa deseja aplicar os efeitos da postergação do pagamento dos tributos para os anos subsequentes, ela quem deve comprovar que tributou os valores que deseja postergar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Destacou-se).

[...]

Contrapondo-se os votos condutores do ac. recorrido e paradigma, chega-se à conclusão de que a recorrente **logrou êxito** no dissídio jurisprudencial apontado:

A decisão recorrida, interpretando o mesmo arcabouço jurídico, entendeu nesse caso de antecipação de despesas (depreciação acelerada) que a postergação é sempre pressuposta, e a fiscalização não tendo reconhecido essa postergação quando do lançamento, seria o caso de anulá-lo.

De outra banda, em situação deveras assemelhada, o paradigma deixa consignado que a postergação é uma das consequências possíveis da “inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração da receita, custos e despesas”. Sendo assim, há a necessidade de se averiguar in concreto a ocorrência da postergação - “se o tributo que deixou de ser pago [...] o foi em período de apuração posterior”; bem assim que o ônus dessa prova seria do contribuinte, e não da fiscalização. Portanto, suas providências são distintas das empregadas no ac. recorrido que pelo seu entendimento o ônus seria todo da fiscalização, bem assim desconsiderou a premissa preliminar

apontada no paradigma de verificar se “a inexatidão constitui fundamento para lançamento de imposto”, antes de averiguar a ocorrência de postergação.

[...]

2) “Da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação. Possibilidade de retificação/correção/ajuste”

A Recorrente para esta segunda matéria indicou 2(dois) paradigmas não reformados: Ac. nº **1401-002.498** [1401-002.948] e ac. nº **9101-001.064**.

Ementa do 1º Paradigma – Ac. nº 1401-002.598 [1401-002.948]:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE DA DECISÃO DE PISO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade da decisão atacada quando a análise se baseia nos elementos de acusação e defesa apresentados pelas partes. Eventual erros na transcrição dos valores do crédito a excluir e remanescente não implica em nulidade da decisão e podem ser corrigidos em grau de recurso.

[...]

ATIVAÇÃO DE VALORES CONTABILIZADOS COMO ATIVOS MAS DECLARADOS COMO DESPESAS. CABIMENTO.

Cabe o lançamento para ativação de gastos quando os valores referentes às mesmas tenham sido declarados em DIPJ como despesas, independente de terem sido contabilizados como ativos.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

Configura-se a postergação por erro temporal no registro de receitas ou despesas quando, em períodos-base posteriores, ocorre o pagamento espontâneo do tributo, ou quando, no momento do reconhecimento da receita ou despesa postergada, for apurado lucro real. Verificando-se, em pelo menos um ano-calendário o pagamento de tributos sobre valores de despesas que deveriam ser postergadas, cabível o recálculo da postergação.

DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO NO CASO DE ATIVAÇÃO DE DESPESA. CABIMENTO.

Ocorrendo procedimento de ofício para ativação de despesas, pertinente também o reconhecimento da depreciação e amortização respectivas a estas despesas ativadas nos exercícios autuados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração impulsionar o processo até o seu término.

OMISSÃO DE RECEITAS. ERRO NA APRESENTAÇÃO DA RECEITA BRUTA. CORREÇÃO. CABIMENTO.

Exclui-se do lançamento por omissão de receitas os valores que comprovadamente foram apresentados incorretamente pelo contribuinte quando do procedimento de fiscalização.

PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES INSUFICIENTES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Sendo insuficientes os saldos de prejuízos fiscais de períodos anteriores e de base de cálculo negativa de CSLL passíveis de compensação, porquanto absorvidos por infrações apuradas em procedimentos de ofício, mantém-se a glosa do valor indevidamente compensado.

Devem, no entanto, ser recalculados os valores dos prejuízos utilizados a maior quando se comprova a existência de DIPJ retificadora, relativa a períodos posteriores, apresentada antes do lançamento relativo às glosas, devendo, quando do recálculo do valor da glosa, ser considerada a nova base de cálculo das deduções ajustadas e os valores dos saldos dos prejuízos constantes à época do recálculo.

Ementa do 2º PARADIGMA - 9101-001.064

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1987

Ementa: IRPJ. POSTERGAÇÃO.

Conforme enunciado de súmula aprovado em sessão de 08.12.2009, a postergação do pagamento de IRPJ e CSLL implica tão-somente excluir da exigência o tributo pago em data posterior pelo contribuinte. (cf. Portaria MF n. 106, de 21.12.2009 - DOU 22.12.2009).

[...]

Contrapondo-se os votos condutores do ac. recorrido e paradigma, chega-se à conclusão de que a recorrente **logrou êxito** no dissídio jurisprudencial apontado:

A decisão recorrida, interpretando o mesmo arcabouço jurídico, chega à conclusão de que não tendo sido reconhecida a postergação quando do lançamento, seria o caso de anulá-lo e não de fazer qualquer recálculo. Ou

seja, o não reconhecimento de situações que impliquem em tese a postergação, como é o caso de antecipação de despesas que deveriam ter sido consideradas em períodos subsequentes, para o ac. recorrido **implica necessariamente a nulidade do lançamento, por vício material**, sendo tal erro impassível de correção ou saneamento, ou seja, “a autuação é nula desde sua origem”.

De outra banda, ambos os paradigmas, em situação assemelhadas, além de deixarem consignado que a postergação deve ser aferida, caso se constate a postergação de tributos, **o lançamento pode ser recalculado, ficando pressuposto que a nulidade nesse caso não seria cabível**. Portanto, suas providências são completamente distintas das empregadas no ac. recorrido.

[...]

No mérito, a PGFN defende que, ainda que existente a postergação, o seu não reconhecimento jamais poderia nulificar o lançamento tributário, embora admita deva-se calcular a postergação dos tributos em face das normas existentes. Entende ser *cabível apenas a correção do procedimento adotado, determinando-se o refazimento dos cálculos, considerando-se o valor da postergação dos tributos relativos aos períodos subsequentes em que os valores das despesas poderiam ter sido depreciados e onde foi apurado resultado tributável*. Pondera que, ainda que se entenda *por manter a decisão da Câmara no que se refere à nulidade do auto de infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material, mas apenas formal*. Requer a reforma do acórdão recorrido e a manutenção integral da autuação.

A Contribuinte foi cientificada do Recurso Especial da PGFN e do respectivo despacho de admissibilidade em 03/03/2020 (fl. 2.635) e apresentou tempestivamente, em 17/03/2020 (fl. 2.637), Contrarrazões.

Inicialmente, opõe-se ao conhecimento do Recurso Especial sustentando que a Recorrente não demonstrou a divergência em relação à matéria “postergação”, e que o despacho de exame de admissibilidade fez afirmação inverídica, no sentido de que, no paradigma cotejado, *a existência da postergação teria simplesmente sido presumida e não efetivamente averiguada*, enquanto que o acórdão *deixa claro, in casu, que os Julgadores não simplesmente presumiram a postergação, e sim a constataram a partir dos fatos extraídos dos autos*.

Quanto à matéria atinente à “nulidade da autuação” também não teria ocorrido a caracterização da divergência, já que *não se verifica, nos Acórdãos indicados como paradigmas, qualquer abordagem acerca dos arts. 142, 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN), não havendo que se falar, portanto, em demonstração de divergência no tocante a tais normas*.

No mérito, a Contribuinte requer seja negado provimento ao Apelo com a consequente manutenção da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme atestam os extratos de encaminhamento de fls. 2.593 e 2.617, e registrado no despacho de exame de admissibilidade.

A Contribuinte oferece resistência ao conhecimento do Apelo da PGFN, pelo que passa-se ao reexame.

Com relação à primeira matéria – “**Da Postergação Pressuposta**” - penso que tem razão a Contribuinte.

No Recurso Especial a PGFN parte da premissa de que o acórdão recorrido “pressupôs” a existência da postergação *sem comprovação pela contribuinte ou aferição concreta nos autos.*

Todavia, é certo que, no presente caso, o Colegiado *a quo* concluiu que a Contribuinte provou que pagou, mediante a adição, em exercícios posteriores, os valores concernentes às despesas com depreciação indevidamente antecipadas na apuração final do ano-calendário 2007 e que tal prova foi confirmada em sede de diligência fiscal solicitada pelo próprio Colegiado. É o que registra o seguinte trecho do voto condutor:

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.

[...]

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 glosou.

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.

[...]

Como se vê dos trechos acima reproduzidos, o relator do voto condutor atesta que a Fiscalização tinha conhecimento do “pagamento” da postergação já desde o curso da auditoria fiscal. E que a Contribuinte já havia feito essa prova durante o curso do procedimento, fato que veio apenas a ser reconhecido posteriormente – e não constatado - em sede de diligência, como constou da nota de rodapé nº 1, à página 10 da decisão (fl. 2.588)

(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

Muito embora a Recorrente tenha ofertado como paradigma um acórdão proferido em julgamento de caso extremamente semelhante, em relação à mesma Contribuinte – Acórdão nº 1401-002.632 - o desenrolar dos acontecimentos a partir da lavratura dos autos de infração, tomou rumos distintos, e isto não permite concluir que os fatos analisados pelo paradigma foram semelhantes àqueles apreciados pelo acórdão recorrido.

Explico.

No presente processo o Colegiado *a quo* converteu o julgamento na realização de diligências por duas vezes. Na segunda ocasião, solicitou que a autoridade fiscal encarregada dos trabalhos informasse, *quanto à parcela da depreciação acelerada glosada*, se houve *postergação de pagamento*, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Tal situação foi relatada no acórdão recorrido, conforme o seguinte trecho extraído do relatório:

[...]

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.

[...]

Ou seja, o resultado da diligência demonstrou que realmente ocorreu a postergação, pois a Contribuinte promoveu a adição, em períodos posteriores - espontaneamente até julho de 2011, e depois disso após o início do procedimento fiscal - dos valores das despesas antecipadas em 2007, tendo a própria autoridade fiscal determinado o ajuste dos lançamentos mediante o cômputo dos pagamentos “ocorridos no período de 2008 a julho/2011”.

Para que não parem dúvidas, estes pagamentos foram objeto de análise e reconhecidos pela autoridade fiscal encarregada dos trabalhos de diligência e constam do relatório conclusivo de fls. 2.265/2.269:

A fiscalização conclui que: os valores dos pagamentos postergados (principal, multa e juros de mora) e o saldos devedores em 31/03/2008 relativo ao IRPJ e em 31/01/2008 concernente à CSLL (em valores originais), exceto juros de mora e multa proporcional, apurados no ano-calendário de 2007, lançados nos autos do Auto de infração anexo ao processo em comento, resultante da utilização indevida das despesas decorrentes de Depreciação Acelerada Incentivada, ajustado pelos recolhimentos/compensações efetuados espontaneamente pela contribuinte nos exercícios posteriores ao ano-calendário de apuração (2007), observado os termos disciplinados nos itens 6.1 e 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 2/1996, devem ser considerados conforme discriminados nos demonstrativos de fls. 2250/2255 e de fls. 2232/2249 respectivamente, inseridos no e-processo em questão.

De outro passo, no paradigma, ainda que a Contribuinte tenha suscitado a ocorrência da postergação, não há notícias de que ela tenha feito esta prova desde o curso do procedimento fiscal. Tampouco a diligência requerida pelo Colegiado sequer tangenciou o tema,

ainda que para aprofundamento da análise, como se deu no presente caso, de forma que o Colegiado paradigmático entendeu que o sujeito passivo não se desincumbiu de seu ônus de comprovar que, em anos-calendário posteriores, promoveu o pagamento dos tributos incidentes sobre as despesas antecipadas, ou seja, a postergação.

No voto proferido no paradigma o relator apresentou a delimitação da questão litigiosa:

Assim, de acordo com a decisão da CSRF, restam-se a enfrentar duas questões trazidas no recurso voluntário:

- (i) nulidade do auto de infração por desconsiderar os efeitos das glosas nos exercícios subsequentes; e
- (ii) impossibilidade de cobrança da multa de ofício diante do princípio do não confisco.

[...]

Rechaçou a preliminar de nulidade do auto de infração, concluindo que a questão deveria ser tratada como mérito. Nesse passo, ao analisar o argumento de defesa, entendeu que não houve a postergação e que o sujeito passivo não apresentou *documentos necessários a tal investigação, quais sejam, controle contábil e fiscal da depreciação/exaustão dos períodos seguintes, para que se possa avaliar a efetiva ocorrência da postergação*.

Colacionam-se os seguintes principais excertos do voto:

[...]

Quanto ao pedido de ajustes nos anos seguintes, parece-me que a recorrente tenta aplicar os efeitos da postergação no caso.

[...]

A postergação somente ocorre quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração o foi em período de apuração posterior. Se a receita (por exemplo) foi contabilizada em período posterior, há de se verificar se em tal período houve apuração de tributo a pagar e se a base de cálculo do tributo contempla todo o valor da receita postergada.

[...]

No ano-calendário de 2006, a empresa apurou lucro real de R\$ 155.392,82 (e-fl. 1.358) e saldo negativo de R\$ 1.524.224,66 (e-fl. 1.359); quanto à CSLL, apurou base de cálculo de R\$ 155.392,82 (e-fl. 1.360) e saldo negativo de R\$ 559.458,31 (e-fl. 1.361). Como se vê, o valor de lucro real e da base de cálculo da CSLL é muito aquém do valor base para o lançamento fiscal de glosa de exclusão indevida (R\$ 26.895.627,03) o que demonstra que não houve apuração de tributo que comprove a ocorrência da postergação. E, **mesmo que a empresa intentasse aproveitar a base de cálculo de R\$ 155.392,82, para o IRPJ e para CSLL, ela deveria trazer aos autos documentos e elementos que comprovassem que este valor (R\$ 155.392,82) está inserido na base de tributação de R\$ 26.895.627,03, para efetivamente demonstrar os efeitos da postergação de ao menos parte do valor autuado, o que não ocorreu.**

Quanto ao ano-calendário de 2007, vê-se que a empresa apurou um prejuízo fiscal de R\$ 16.790.968,19 (e-fl. 1.3640) e saldo negativo de R\$ 2.936,73 (e-fl. 1.365); e, quanto à CSLL, apurou base de cálculo negativa de R\$ 16.790.968,19 (e-fl. 1.366). Desta forma, como não apurou tributo a recolher, a postergação não foi confirmada.

Por fim, **em relação à postergação, cabe ressaltar que a recorrente não colabora com seu pedido, deixando de apresentar documentos necessários a tal investigação, quais seja, controle contábil e fiscal da depreciação/exaustação dos períodos seguintes, para que se possa avaliar a efetiva ocorrência da postergação.**

[...]

Como se vê, há peculiaridades nos casos comparados que impedem afirmar que as turmas, sobre mesmos fatos, interpretaram a mesma legislação tributária de forma divergente.

E tais peculiaridades residem, justamente, no conjunto probatório. Enquanto no acórdão recorrido o Colegiado reconheceu que a Contribuinte fez a prova da postergação desde o início do procedimento fiscal, determinando o aprofundamento da investigação acerca dessa prova, o que resultou no reconhecimento pela Auditoria Fiscal do pagamento da postergação, no paradigma não foi feita essa prova, sequer no curso do contencioso. No paradigma não houve aprofundamento do tema, não se determinou a realização de diligências e não houve qualquer pronunciamento da autoridade fiscal acerca da questão, limitando-se a análise do argumento da postergação com base unicamente nos elementos constantes dos autos, considerados insuficientes para comprovar a ocorrência da postergação.

A dissonância entre as conclusões a que chegaram os colegiados justifica-se nos distintos conjuntos probatórios e situações fáticas apreciadas em cada caso, e não na interpretação divergente da legislação tributária.

Assim, concluo que este paradigma não se presta a caracterizar a divergência, pelo que nesta matéria - **“Da postergação pressuposta”** – não deve ser conhecido o Recurso Especial

Diferentemente, em relação à segunda matéria - **“Da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação Possibilidade de retificação/correção/ajuste”** – a oposição da Contribuinte ao conhecimento do Recurso Especial não tem fundamento.

Recorde-se que em sede de Contrarrazões a defesa limita-se a registrar que *não se verifica, nos Acórdãos indicados como paradigmas, qualquer abordagem acerca dos arts. 142, 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN)*, o que, em sua conclusão, impediria a caracterização da divergência.

Todavia, para a caracterização da divergência, não há necessidade que reste expressamente mencionado, nas decisões comparadas, quais foram exatamente os dispositivos legais interpretados, bastando que se demonstre de qual arcabouço jurídico se trata. E isto ficou registrado no despacho de exame de admissibilidade:

[...]

ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA

Do mesmo arcabouço jurídico

A Recorrente apontou como legislação interpretada divergentemente os “parágrafos 4º, 5º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977 (base legal do art. 273 do RIR/99), nos arts. 142, 146 e 149 do CTN, bem como do Parecer Normativo COSIT n. 2/96.”. Trata-se, portanto, do mesmo arcabouço jurídico presente no paradigma apresentado.

[...]

Nesse passo, a Recorrente demonstrou que o acórdão recorrido conferiu interpretação divergente, daquela dada pelos paradigmas indicados, no tocante à nulidade dos lançamentos. Enquanto que para o Colegiado *a quo*, o fato de a autoridade fiscal não ter reconhecido os efeitos da postergação, feriria de morte os lançamentos, para os paradigmas esse mesmo fato – não reconhecimento pela auditoria fiscal dos efeitos da postergação – determinariam apenas o ajuste das bases de cálculo dos tributos exigidos em autos de infração.

Concordo, assim, com os termos da presidência da Câmara, adotados no despacho de admissibilidade:

Da divergência constatada

Contrapondo-se os votos condutores do ac. recorrido e paradigma, chega-se à conclusão de que a recorrente **logrou êxito** no dissídio jurisprudencial apontado:

A decisão recorrida, interpretando o mesmo arcabouço jurídico, chega à conclusão de que não tendo sido reconhecida a postergação quando do lançamento, seria o caso de anulá-lo e não de fazer qualquer recálculo. Ou seja, o não reconhecimento de situações que impliquem em tese a postergação, como é o caso de antecipação de despesas que deveriam ter sido consideradas em períodos subsequentes, para o ac. recorrido **implica necessariamente a nulidade do lançamento, por vício material**, sendo tal erro impassível de correção ou saneamento, ou seja, “a autuação é nula desde sua origem”.

De outra banda, ambos os paradigmas, em situação assemelhadas, além de deixarem consignado que a postergação deve ser aferida, caso se constate a postergação de tributos, **o lançamento pode ser recalculado, ficando pressuposto que a nulidade nesse caso não seria cabível**. Portanto, suas providências são completamente distintas das empregadas no ac. recorrido.

[...]

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à matéria “*Da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação Possibilidade de retificação/correção/ajuste*”.

2 MÉRITO [voto vencido]

No Recurso Especial a PGFN, inicialmente, disserta acerca dos conceitos e do instituto da postergação, lembrando que primeiramente há que se certificar de ter ocorrido inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração da receita, custos e despesas para, somente depois, perquirir se tal inexatidão resultou em postergação ou em redução indevida do lucro real.

Isto porque a postergação somente ocorre quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração o foi em período de apuração posterior. Se houve contabilização de receita em período posterior, há de se verificar se em tal período houve apuração de tributo a pagar e se a base de cálculo do tributo contempla todo o valor da receita postergada. Da mesma forma deve-se verificar quando houver antecipação de despesas.

Afirma que o acórdão recorrido não analisou contabilmente a ocorrência ou não da postergação, pressupondo a sua existência, ônus que caberia exclusivamente à Contribuinte.

Entende, entretanto, que ainda que existente a postergação, o seu não reconhecimento jamais teria o condão de nulificar o lançamento tributário, sendo cabível apenas a correção do procedimento adotado, determinando-se o refazimento dos cálculos, considerando-se o valor da postergação dos tributos relativos aos períodos subsequentes em que os valores das despesas poderiam ter sido depreciados e onde foi apurado resultado tributável.

Para a Contribuinte, o não reconhecimento da postergação e a formalização da exigência por indedutibilidade de despesas implicou distorção da base de cálculo, erro que implicaria em vício material e nulidade dos lançamentos.

Sobre o tema postergação, é importante ressaltar o entendimento firmado pela 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9101-004.212¹, julgado na sessão de 04 de junho de 2019. Veja-se excertos do voto condutor do aresto:

I. 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:

1. 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.

II. A matéria em questão é objeto da Súmula CARF nº 36:

2. 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

¹ Relator Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, e voto vencedor de lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

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

III. 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.

IV.

V. De fato, veja-se o que expressam os paradigmas da referida súmula:

• Acórdão nº 103-22.679:

3. *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.*

4. *Com isso, o descumprimento da legislação resulta, no presente caso, na postergação do pagamento da contribuição para período de apuração posterior ao que seria devida. Caberia a consideração de eventuais valores da CSLL apurados a maior pelo sujeito passivo em períodos subsequentes, em decorrência da diminuição ou esgotamento da base de cálculo negativa a compensar nesses períodos, em função de seu comportamento anterior.*

[...]

5. *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.*

6. *Apesar da recorrente arguir 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:

7. *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).*

8. *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.*

9. *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.*

10. *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.*

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

12. *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.*

13. *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).*

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

15. *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.

16. *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.*

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

18. *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.*

[...]

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

20. *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.*

21. *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.*

22. *Assim, é de se prover parcialmente o recurso com relação a este item.*

• Acórdão nº 105-17.260:

23. *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.*

24. 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.

25. Assim, para que o argumento da Recorrente pudesse ser recepcionado, seria necessário que ela trouxesse aos autos comprovação inequívoca de que o imposto que deixou de ser pago relativamente ao ano-calendário foi, em período subsequente e antes do lançamento de ofício, devidamente quitado, fato esse que não se constata nos presentes autos.

- Acórdão n.º 107-09.299:

26. 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.

27. 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.

28. Da jurisprudência, cito o acórdão n.º 108-08862, de 25.05.2006, da mesma empresa, relativo à exigência da CSLL do mesmo exercício, que excluiu da exigência os valores postergados.

29. Dessa forma deve ser excluído do lançamento o valor de R\$ 355.443,85 indicado às folhas 422.

- Acórdão n.º 108-09.603:

30. 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.

31. *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.*

32. *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.*

VI. 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.

VII. 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: [...]

VIII. 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.

IX. 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.

X.

XI. **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.

XII. [...]

XIII. (*) destaques acrescidos

XIV.

Conforme se observa, nesse julgado a 1ª Turma da CSRF firmou o entendimento de que, ainda que a autoridade fiscal não considere os efeitos da postergação no lançamento, **caso o contribuinte instrua seus recursos com a prova de sua ocorrência**, a exigência pode ser reformada, não para cancelar o lançamento, muito menos para declará-lo nulo, e sim para deduzir os valores de IRPJ e de CSLL recolhidos de forma postergada.

No caso concreto restou comprovado nos autos, conforme demonstrativos insertos às fls.. 2.232 a 2.250, e admitido pela Auditoria Fiscal no Relatório de Diligência às fls. 2.265/2.269, que a Contribuinte adicionou os valores deduzidos de forma antecipada nas suas apurações futuras, de forma que os lançamentos devem ser ajustados pelos recolhimentos/compensações efetuados espontaneamente nos exercícios posteriores ao ano-calendário de apuração (2007).

Também discordo da arguição de que o lançamento padeceria de nulidade por não ter aplicado os efeitos da postergação.

Por muito bem explicar as razões pelas quais não há nulidade, no presente caso, invoco e adoto, como razões de decidir, os argumentos da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, que muito bem manifestou-se sobre a questão em caso em que a mesma alegação de defesa foi suscitada (Acórdão nº 1402-000.848, em 16 de abril de 2019):

[...]

Antes de passarmos à análise das nulidades apontadas pela Recorrente, é importante esclarecer os limites da nulidade no processo administrativo fiscal. Isso porque, é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao “*uso das denominações ali adotadas*”, sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser “*antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentação do direito privado*”.

(FAGUNSES, Seabra – *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* – São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p.14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato “que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade”. (BASTOS, Celso Ribeiro – Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.235/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou no caso dos despachos e decisões, se ocorrer o cerceamento do direito de defesa. Feitas essas observações iniciais, passo à análise das nulidades apontadas pela Recorrente.

[...]

2.3) INOBSERVÂNCIA DO INSTITUTO DA POSTERGAÇÃO.

Alega a Recorrente que a fiscalização assumiu a premissa de que as despesas objeto da glosa, contabilizadas na apuração do resultado da Recorrente em 2007, somente poderiam ter sido apropriadas em seu resultado no período em que as receitas decorrentes da realização de seus recebíveis tivesse sido igualmente apropriadas a seu resultado.

Sendo assim, admitido o critério utilizado pela autoridade fiscal (que as despesas só poderiam ser registradas na apuração do resultado no posterior momento de realização de recebíveis) esta deveria ter aplicado as normas específicas relativas à postergação previstas no artigo 273 do RIR.

Por fim, menciona o Parecer Normativo nº 2/1996 e a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida no Acórdão nº 9101-00.294, segundo a qual o CARF teria reconhecido a nulidade do lançamento efetuado sem considerar os efeitos da postergação.

Antes de analisarmos as alegações da Recorrente, é importante ressaltar que apenas parte das despesas glosadas foram motivadas pelo descumprimento do regime de competência. Além dessas despesas, foram glosadas despesas não comprovadas e pagamentos sem causa.

Da mesma forma, é importante esclarecer que a jurisprudência do CARF não considera nulo o lançamento efetuado sem os efeitos da postergação. Com efeito, a decisão proferida no Acórdão 9101-00.294, citada pela Recorrente, não reconheceu a nulidade do lançamento quando a autoridade lançadora deixa de aplicar os efeitos da postergação. De fato, a ementa e o voto do Conselheiro relator Valmir Sandri, que constam do Acórdão, reconhecem a nulidade. No entanto, ao analisar o dispositivo do Acórdão é possível constatar que foi dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a decisão da DRJ que imputou os efeitos da postergação, sem contudo, reconhecer a nulidade do lançamento. Vejamos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, restabelecendo o valor mantido pela decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator) e Karem Jureidini Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

No entanto, ao analisar o inteiro teor da decisão, verifica-se que não foi juntado o voto vencedor do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, o que tornaria a decisão nula, por ausência de motivação.

Tal motivação, entretanto, pode ser encontrada em outras decisões deste conselheiro sobre o tema da postergação. Com efeito, no julgamento do Acórdão nº 9101-001.064, de 28 de junho de 2011, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) esclarece que, embora tenha se manifestado, inicialmente, a favor da nulidade do lançamento efetuado sem os efeitos da postergação, reconhece que a jurisprudência do CARF se pacificou no sentido de que o efeito da postergação se limita a exclusão paga pelo contribuinte, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Contudo, em sessão de 08.12.2009, o Pleno desta Corte e as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais editaram enunciado de súmula que estabelece ser efeito do reconhecimento da postergação tributária tão-somente a exclusão da exigência da parcela paga posteriormente pelo contribuinte. Verbis:

“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 que foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.” (cf. Portaria MF nº 106, de 21.12.2009, DOU 22.12.2009).

Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori, mantendo-se os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado. Quanto aos juros, particularmente, é de se notar que eles devem ser cobrados apenas entre a data do vencimento da obrigação originária (relativa ao fato gerador lançado) até a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte.

Dessa forma, a jurisprudência do CARF já consolidou o entendimento, por meio da edição da súmula nº 36, de que a retificação da postergação não implica nulidade do lançamento devendo ser cobrado os acréscimos legais.

No presente caso, restou comprovado nos autos, conforme demonstrativos insertos às fls. 2.232 a 2.250, e admitido pela Auditoria Fiscal no Relatório de Diligência às fls. 2.265/2.269, que a Contribuinte adicionou os valores deduzidos de forma antecipada nas suas apurações futuras, de forma que os lançamentos devem ser ajustados pelos recolhimentos/compensações efetuados espontaneamente nos exercícios posteriores ao ano-calendário de apuração (2007), não implicando, tal providência, em nulidade do lançamento.

Entretanto, em razão do restabelecimento da exigência principal, há necessidade de os autos retornarem ao colegiado *a quo* para pronunciar-se sobre a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas aplicada de forma concomitante com a multa de ofício e exame quanto aos ajustes de base de cálculo decorrente da postergação.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial apenas em relação à matéria “*Da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação Possibilidade de retificação/correção/ajuste*” e, no mérito, na parte conhecida, por DAR-LHE PROVIMENTO com retorno dos ao colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Fl. 27 do Acórdão n.º 9101-006.707 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15956.720198/2011-91

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado.

Considerando que fui relator do acórdão recorrido, reitero as razões lá expostas para novamente considerar o lançamento nulo por vício material:

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 "DEPRECIÇÃO 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 inexactidão 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 inexactidão 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 inexactidão 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 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.

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 glosou².

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.

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 CTN³ e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias⁴, 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.

² 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.

³ 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.

⁴ 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

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.

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 inexistência, 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 (equivoco 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 feita 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.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O I. Relator bem demonstra, a partir das evidências reunidas ao longo do presente litígio, que o caso sob análise se distingue do paradigma nº 1401-002.632 em ponto determinante para as decisões que a PGFN confronta com vistas à caracterização da divergência jurisprudencial na matéria “Da Postergação Pressuposta”.

Como observa a PGFN, os casos comparados envolveram o mesmo contribuinte e a mesma tese jurídica. Sob esta ótica, a recorrente argumenta que:

Com efeito, entendeu o acórdão paradigma que a postergação não é pressuposta e exige comprovação, ou seja, **ela só pode ser reconhecida quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração restar efetivamente pago em período de apuração posterior.**

O acórdão recorrido, a seu turno, **pressupôs a existência de postergação**, fazendo considerações subjetivas sobre a intenção e o procedimento da fiscalização. Além disso, **deixou de analisar concretamente se houve ou não postergação**, tal como o fez o acórdão paradigma (que chegou à conclusão de que não houve postergação). Confira, novamente, o argumento do acórdão recorrido:

[...] *(destaques do original)*

Ocorre que as *considerações subjetivas sobre a intenção e o procedimento da fiscalização* estão consignadas no voto condutor do acórdão recorrido a partir do que assim expresso na acusação fiscal, lá transcrita:

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. *(destaques do original)*

É sob esta constatação que o relator do recorrido, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, firma o bem destacado pelo I. Relator deste recurso especial:

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.

[...]

Já o paradigma, nada refere acerca daquele ponto específico da acusação fiscal eventualmente presente naqueles autos. A arguição de postergação é analisada como fato trazido apenas em defesa, e circunscrita a períodos posteriores, sob a percepção de que a autoridade lançadora teria admitido a depreciação/exaustão dedutível no período:

Com relação aos efeitos no próprio ano do fato gerador apurado, a fiscalização ressaltou que iria desfazer os efeitos fiscais decorrentes da exclusão total das despesas com o cultivo da cana-de-açúcar, veja (e-fl. 50):

Por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constata-se que assim foi feito na fiscalizada. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a esta fiscalização desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação no imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições, referentes aos bens adquiridos o ano calendário de 2005, que também foram incorretas.

Como visto, a fiscalização reconheceu o direito da depreciação/exaustão convencional, lançando somente a diferença entre a depreciação efetuada pela empresa e a depreciação/exaustão a que a recorrente teria direito, pelo que entendo correto o procedimento da fiscalização.

Quanto ao pedido de ajustes nos anos seguintes, parece-me que a recorrente tenta aplicar os efeitos da postergação no caso.

A postergação representa uma incorreção fiscal quanto ao período em que se deve reconhecer um registro. Desta forma, seja postergando uma receita ou antecipando uma despesa, a postergação se dá quando a empresa deixa de pagar tributo que lhe seria devido, para quitá-lo em momento posterior.

No caso concreto, a exclusão integral dos custos com o cultivo da cana-de-açúcar geraram um recolhimento de tributo a menor, que supostamente foi apurado em períodos posteriores.

[...]

Por fim, em relação à postergação, cabe ressaltar que a recorrente não colabora com seu pedido, deixando de apresentar documentos necessários a tal investigação, quais sejam, controle contábil e fiscal da depreciação/exaustão dos períodos seguintes, para que se possa avaliar a efetiva ocorrência da postergação.

Assim, a distinção entre os casos comparados está no fato de o Colegiado *a quo* ter identificado na acusação fiscal o reconhecimento *já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação*, ao passo que o outro Colegiado do CARF, sem referir esta circunstância, demandou prova da efetiva postergação de pagamento em períodos subsequentes.

A omissão, no paradigma, da circunstância que foi determinante para a decisão do Colegiado *a quo* pode significar que o apontamento não constava da acusação fiscal, ou que seu relato era desnecessário para a decisão.

Interessante observar que os acórdãos comparados trazem relato muito semelhante acerca da defesa deduzida, desde a impugnação, pela Contribuinte nos dois casos:

- Recorrido:

(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.

- Paradigma:

Nulidade do auto de infração pela ausência de recomposição da apuração do IRPJ e CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subsequentes. Deveria ter sido considerado como dedutível parcela do valor por ela excluído, correspondente à depreciação normal ou à quota de exaustão aplicável, no próprio exercício da autuação e nos seguintes;

O acórdão recorrido, porém, detalha outros argumentos de defesa correlatos, indicativos de vícios presentes no lançamento, em razão da postergação alegada:

(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.

É possível, assim, que em face do lançamento formalizado em 2011, para revisão da apuração do ano-calendário 2007, a Contribuinte tenha aperfeiçoado sua defesa em relação à apresentada contra o lançamento formalizado em 2010, para revisão da apuração do ano-calendário 2005, passando a demandar uma análise mais acurada do lançamento.

De outro lado, porém, o único trecho da acusação fiscal transcrito no paradigma encontra-se, também, praticamente nos mesmos termos, no recorrido:

- Paradigma:

Por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constata-se que assim foi feito na fiscalizada. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a esta fiscalização desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação no imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições, referentes aos bens adquiridos o ano calendário de 2005, que também foram incorretas.

- **Recorrido:**

Ao analisar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) constatou-se que assim foi feito na fiscalizada. Considerando que a conceituação da fiscalizada como exercente de atividade rural em sua totalidade está errada, os efeitos fiscais na apuração do lucro real devem ser desfeitos. Assim, cabe a esta fiscalização desfazer os efeitos fiscais dos ajustes na determinação no imposto de renda, a começar pelas glosas nas exclusões incorretas, terminando pela desconstituição das adições, referentes aos bens adquiridos o ano calendário de 2005, que também foram incorretas.

De toda a sorte, ainda que as acusações fiscais tenham sido formuladas nos mesmos termos em ambos os casos, somente no recorrido há transcrição do Termo de Verificação Fiscal no ponto em que se afirma reconhecido o procedimento de a Contribuinte adicionar o custo excluído no período fiscalizado *nos próximos 60 meses, ou seja, nos próximos 5 anos, nos ajustes do Lucro Líquido do período*. O paradigma nada diz a respeito e apenas extrai da acusação fiscal que as adições correspondentes ao período autuado teriam sido desconstituídas pela autoridade lançadora, passando a apreciar a existência de postergação no caso concreto em razão da alegação trazida em defesa.

Note-se que há um equívoco no voto condutor do paradigma neste ponto, porque a *desconstituição das adições, referentes aos bens adquiridos o ano calendário de 2005, que também foram incorretas*, diz respeito à depreciação acelerada de máquinas e equipamentos, inadmitida porque negado o exercício de atividade rural pela Contribuinte.

Isto porque o caso presente, assim como o tratado no paradigma nº 1401-002.632, apresentam uma especificidade em relação a outros nos quais se discute a depreciação acelerada dos investimentos em lavoura canavieira: a acusação fiscal também promoveu a glosa parcial de exclusões decorrentes de depreciação acelerada incentivada de máquinas agrícolas, sob o entendimento de que apenas pequena parte da atividade da Contribuinte poderia ser classificada como atividade rural. Daí o procedimento adicional de proporcionalizar a receita líquida total e da atividade rural para determinar as exclusões e adições indevidas, correlatas à depreciação de máquinas agrícolas, verificadas no ano-calendário 2007. Já com respeito às exclusões dos investimentos na lavoura canavieira, houve apenas glosa das exclusões, esclarecendo a autoridade fiscal, nestes autos, que:

[...] É bom que se explique que a cana-de-açúcar em formação cuida do plantio das mudas de canas plantadas em cada ciclo de cinco anos de produção (20% ao ano). Neste quinquênio, a planta é apenas podada, mas não replantada. Logo, neste processo produtivo os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados.

Ou seja, nesta parcela, distintamente da outra parcela questionada, não haveria adições no ano-calendário fiscalizado correspondente a depreciações apropriadas contabilmente, mas já excluídas mediante aproveitamento do benefício fiscal.

De toda a sorte, os litígios comparados a partir do recorrido e do paradigma nº 1401-002.632 contemplam, apenas, os efeitos da glosa das exclusões decorrentes da depreciação acelerada da lavoura canavieira. Antes da edição do paradigma, a exigência lá apreciada fora integralmente cancelada no Acórdão nº 1401-001.524, mas a PGFN controverteu apenas aquela glosa e somente ela foi restabelecida no Acórdão nº 9101-002.982. O mesmo ocorreu nestes autos, com o cancelamento total da exigência no Acórdão nº 1201-001.862 e a PGFN tendo sucesso em demonstrar a divergência apenas em relação à depreciação acelerada da lavoura canavieira, cuja glosa foi restabelecida no Acórdão nº 9101-003.977.

O contexto sob análise, assim, contempla decisões que se debruçaram sobre a mesma glosa de exclusões de depreciação acelerada da lavoura canavieira e, enquanto o Colegiado *a quo* identificou o reconhecimento *já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação*, o outro Colegiado do CARF não mencionou tal circunstância e decidiu de forma desfavorável à Contribuinte, dela demandando prova da postergação de pagamento.

Em circunstâncias correlatas, esta Conselheira assim se posicionou em voto declarado no Acórdão nº 9101-006.357:

A circunstância de os casos comparados tratarem da mesma operação realizada pelo mesmo sujeito passivo, com repercussão em vários anos calendários e, assim, objeto de lançamento em distintos autos, submetidos à apreciação de diferentes Colegiados do CARF, é um indicativo forte no sentido de as soluções distintas representarem diferentes interpretações da legislação de regência da matéria. Tal, porém, somente se confirmará se as decisões diferentes partirem de discussões sob premissas semelhantes.

E múltiplos fatores podem conduzir os Colegiados a decidir de forma diferente acerca da procedência do lançamento. Sem pretender exaurir as possibilidades, pode-se cogitar que: i) os lançamentos: i.i) sejam aperfeiçoados com o acréscimo de argumentos de reforço nas lavraturas posteriores à primeira; i.ii) sejam depreciados com exposições resumidas ou adaptações incorretas da primeira formalização; ou i.iii) refiram legislação distinta em razão da sua alteração ao longo do período no qual os efeitos tributários se verificaram; ii) as defesas também sejam aperfeiçoadas ou depreciadas ao tempo em que produzidas; iii) distintas autoridades julgadoras de 1ª instância confrontem as defesas com argumentos específicos ou até reconheçam de vícios de ofício, que motivem recursos voluntários com diferentes construções argumentativas; e iv) Colegiado de 2ª instância ignore argumentos de defesa que outro Colegiado tome como determinante para a solução distinta aplicada ao caso. Esta última circunstância, em regra, demandará atuação da parte interessada para desfazer a dessemelhança entre os cenários mediante oposição de embargos de declaração, isso se distinção não estiver consolidada por insuficiência do recurso voluntário.

Mas, um vez alinhados os cenários submetidos aos diferentes Colegiados do CARF, as distintas manifestações a partir das mesmas premissas necessariamente evidenciará divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária porque a produção do ato decisório, como ato administrativo, não contempla espaço de liberdade no qual possa se situar a justificativa para diferentes respostas da Administração Tributária aos interessados. A resposta deverá, necessariamente, resultar de interpretação da legislação tributária, e isso inclusive no exercício da livre convicção prevista no art. 29 do Decreto nº 70.235/72⁵, dado tal dispositivo apenas impedir a imposição ao julgador de uma fórmula de apreciação de provas, sem representar um salvo-conduto para edição de atos decisórios imotivados.

⁵ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Como relatado, a presente exigência tem em conta as ocorrências pertinentes aos anos-calendário 2011 e 2012, e se sucede ao lançamento anterior, objeto do paradigma e do processo administrativo 15504.724607/2012-27, que referiu os fatos verificados de 2008 a 2010.

Em tais circunstâncias, é possível que o lançamento formalizado nestes autos, posterior ao analisado no recorrido, tenha sido aperfeiçoado com o acréscimo de constatações ausentes no lançamento analisado no paradigma. Há, também, possibilidade de a defesa nestes autos ter se dirigido especificamente à circunstância eventualmente nova trazida neste lançamento. Ainda, é possível que o Colegiado de 2ª instância que proferiu o paradigma tenha ignorado os argumentos de defesa que, aqui tidos por relevantes, eventualmente estivessem presentes nos autos do paradigma. Note-se, quanto a este último ponto, que houve embargos de declaração opostos contra o paradigma, acolhidos e providos sem efeitos infringentes no Acórdão nº 1401-003.132, apenas para corrigir erros formais na indicação do número de decisões e referências de folhas dos autos, possivelmente transpostos de outros autos nos quais *é parte outra empresa, do mesmo grupo econômico da Embargante*. Tais embargos foram opostos em 20/07/2018, antes de editado o acórdão recorrido em 15/10/2019.

Tais dúvidas acerca da existência, no paradigma, do reconhecimento *já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação*, fato a partir do qual foi erigida a decisão no recorrido, resultam em dessemelhança relevante, que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

O I. Relator também destaca a existência, nestes autos, da demonstração da efetiva existência de postergação, em razão das diligências promovidas antes do julgamento. Contudo, estas apurações não foram determinantes para o voto condutor do acórdão recorrido, como se vê nos seguintes termos:

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.

Infere-se, daí, que as diligências promovidas seriam desnecessárias, porque o lançamento já se encontrava viciado na origem. Assim, compreende-se que para fins de caracterização da divergência aqui suscitada, caso fosse possível constatar que a acusação fiscal lá analisada também evidenciava o reconhecimento *já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação*, seria irrelevante o fato de o voto condutor do paradigma mencionar a falta de apresentação de documentos que permitissem avaliar a efetiva ocorrência da postergação. Esta conclusão poderia indicar uma outra divergência com a postura anterior do Colegiado *a quo*, que demandou diligências para aferição da efetiva postergação, mas esta condução não foi endossada na decisão final do Colegiado, ora confrontada.

Assim, situando a dessemelhança entre os casos comparados na acusação fiscal analisada pelos diferentes Colegiados do CARF, esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial neste ponto.

Na segunda matéria, a PGFN questiona o entendimento de que *a inobservância da suposta postergação consubstancia erro de direito, importando base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, ou seja, seria o caso de vício material insanável*. Do paradigma nº 1401-002.948 são destacados os seguintes argumentos para caracterização da divergência jurisprudencial:

*Por seu turno o recorrente alega que apenas em 2008 não foi apurado lucro tributável e que **nos anos subsequentes houve resultado tributável** o que não foi levado em conta pela fiscalização. Entende que se a própria fiscalização entende que as despesas deveriam ser ativadas e que, a partir daí poderiam ser depreciadas, então as despesas glosadas deveriam ter reduzido o resultado tributável dos anos subsequentes e que, **por isso, estaria caracterizada a nulidade do auto pela incorreta apuração do valor devido**.*

*Neste ponto entendo assistir **parcial** razão ao recorrente. **Embora entenda que deveria ocorrer o cálculo da postergação dos tributos em face das normas abaixo transcritas, na verdade não parece certo a aplicação de nulidade quanto ao não atendimento a esta sistemática de apuração. Cabível apenas a correção do procedimento adotado determinando-se o refazimento dos cálculos considerando-se o valor das postergação dos tributos relativos aos períodos subsequentes em que os valores das despesas poderiam ter sido depreciados e onde foi apurado resultado tributável (...).***

*Desta forma temos que, no presente caso, constatando-se que nos anos calendário de 2009, 2010 e 2011, conforme demonstrado nas DIPJ de fls. 39330 a 39412, houve a apuração de resultado tributável, **há de se realizarem os cálculos de postergação do tributo para que sejam reduzidos os montantes relativos aos tributos que foram pagos a mais em razão das despesas que, glosadas no ano de 2007, poderiam ser abatidas como despesas dedutíveis dos anos subsequentes.***

Assim, para a realização dos cálculos da imputação proporcional, deverão ser apurados os efeitos relativos aos pagamentos realizados a maior nos anos subsequentes em razão da postergação dos pagamentos e deduzidos dos valores tributáveis apurados, aplicando-se se, para tal fim os acréscimos de multa e juros moratórios aplicáveis aos tributos pagos em atraso.

*Assim, entendendo assistir parcial razão ao recorrente, voto no sentido de determinar que **sejam recalculados os valores dos tributos devidos em relação à glosa das despesas da empresa SERTENCO do ano de 2007 a fim de se abaterem os valores que foram pagos nos anos subsequentes em que foram apurados tributos devidos e onde as despesas objeto de glosa poderiam ter sido depreciadas, além de considerado o efeito da dedução da depreciação no percentual proporcional do próprio ano-calendário da glosa.***” (destaques da recorrente)

Note-se que o outro Colegiado do CARF também foi provocado a se manifestar quanto à nulidade do lançamento em contexto no qual *a própria fiscalização entende que as despesas deveriam ser ativadas e que, a partir daí poderiam ser depreciadas*. Sob a premissa de que, *então, as despesas glosadas deveriam ter reduzido o resultado tributável dos anos subsequentes*, alegou-se que o lançamento padeceria de *incorreta apuração do valor devido*. Observe-se que parte daquele Colegiado votou pela nulidade do lançamento:

Acordam os membros do colegiado: [...] (ii.j) com relação às glosas de despesas da empresa SERTENCO, foi dado parcial provimento para cancelar o percentual da glosa

no montante de 20%, relativo ao período de apuração de 2007, e determinar o cálculo dos efeitos da postergação para os seus 80% restantes, com a aplicação de imputação proporcional e multa, tendo em vista a existência de apuração de IRPJ e CSLL devidos em anos subsequentes. Prefacialmente, por voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso para declarar nula a autuação deste ponto específico, vencidos as conselheiras Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Letícia Domingues Costa Braga; [...]

Embora esta Conselheira, como demonstrará no exame de mérito, vislumbre distintas normas de regência na hipótese de inobservância de regime de escrituração contábil, como analisado no paradigma, e antecipação de exclusões do lucro real, que é a hipótese cogitada nestes autos, tem-se no paradigma decisão que, diante do mesmo regramento invocado no recorrido – art. 6º do Decreto nº 1.598/77 e Parecer Normativo COSIT nº 2/96 –, e inclusive com destaque do §6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, rejeita arguição de nulidade e conclui que seus efeitos podem ser aplicados depois do lançamento, apenas reduzindo a exigência.

O segundo paradigma – nº 9101-001.064 – teve em conta ocorrência de aumento do patrimônio líquido em razão da falta de contabilização da provisão do imposto de renda devido, que assim acarretou excesso de despesa de correção monetária, mas também falta de registro da despesa do imposto, recolhido com atualização monetária, no exercício subsequente. A exigência foi cancelada em 2ª instância sob o entendimento de que os valores correspondentes *integram situação caracterizada como de postergação de imposto de renda, com recolhimentos a maior em períodos futuros*, e o recurso especial arguiu contrariedade ao art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e ao Parecer Normativo COSIT nº 02/96 porque *a hipótese de postergação tributária 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*.

O voto condutor do paradigma parte da premissa que está superada a existência de postergação, destacando o seguinte trecho do acórdão lá recorrido:

"A alegação que se poderia sustentar de que tal postergação não ficou provada nos autos é inaplicável, uma vez que tal postergação é efeito necessário e está assegurada pela própria sistemática da correção monetária do balanço que apresenta, quanto a resultados, efeito pendular e é, por concepção, neutra no tempo."

Tal referência assemelha o caso tratado no paradigma ao presente, porque em ambos compreendeu-se que a autoridade lançadora não poderia ignorar a possibilidade de postergação, no recorrido porque se vislumbrou o reconhecimento, *já na fase de auditoria, de ocorrência de "mera" postergação*, e no paradigma porque ela é *efeito necessário* da infração lá constatada. E, no voto condutor do paradigma, o *vício insanável* inicialmente vislumbrado no lançamento *em desacordo com o texto da lei* recebe tratamento diferenciado em razão da aprovação da Súmula CARF nº 36, a partir da qual o ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, relator do paradigma, concluiu que:

Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori, mantendo-se os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado (multa de mora e juros). Quanto aos juros, particularmente, é de se notar que eles devem ser cobrados apenas entre a data do vencimento da obrigação originária (relativa ao fato gerador lançado) até a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para restabelecer a exigência de dos juros lançados no item relativo à glosa de despesas de correção monetária de balanço, exclusivamente em relação ao período compreendido entre a data do vencimento da obrigação originária e a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte, permitindo-se a cobrança de multa de mora pela Fazenda Nacional.

Também aqui, embora o paradigma trate de hipótese de inobservância de regime de escrituração contábil, e o recorrido de antecipação de exclusões do lucro real, tem-se no paradigma decisão que examina o mesmo regramento invocado no recorrido, e equipara os dois contextos fáticos que, no mérito, serão distinguidos por esta Conselheira, ao invocar a Súmula CARF nº 36.

Com estes esclarecimentos, também concorda-se com a conclusão do I. Relator de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas nesta segunda matéria, e com base nos dois paradigmas indicados.

No mérito, importa inicialmente esclarecer a distinção vislumbrada por esta Conselheira na interpretação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e do Parecer Normativo COSIT nº 2/96 quando se está diante da cogitação de postergação de recolhimento que não decorre da inobservância do regime contábil de competência.

Apreciando a discussão em momento posterior à edição do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212, referido pelo I. Relator, esta Conselheira exarou o seguinte voto vencedor no Acórdão nº 9101-005.093⁶:

A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da Contribuinte não poderia ser conhecido em relação à primeira matéria, identificada no exame de admissibilidade como “vício material decorrente da lavratura de autos de infração sem observância do Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, isto é, se o auto de infração deve ser integralmente cancelado ou se pode a DRJ ou o CARF “corrigir” o lançamento e ajustar sua base”.

Isto porque o paradigma indicado (Acórdão nº 1201-002.120) analisou a hipótese de postergação de receita, e concluiu haver *erro material na quantificação da matéria tributável, cujo auto de infração trata de omissão de receita, quando o que houve foi a simples postergação*. Veja-se o exposto no voto condutor do referido julgado:

Conforme se depreende da leitura do TVF, a Fiscalização entendeu que a ora Recorrente diferiu de forma equivocada a receita decorrente da "venda de pontos" e por consequência a respectiva tributação.

Aduz a Fiscalização que o tratamento contábil e fiscal adotado pela Recorrente no sentido de postergar o reconhecimento da receita para o momento da utilização ou resgate dos Pontos Multiplus **configura afronta ao Princípio da Competência** e, além disso, nem poderia cogitar-se de justificar tal tratamento pela aplicação do CPC 30 tendo em vista a obrigatória observância do Regime Tributário de Transição (RTT) no ano de 2010.

⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), divergindo do conhecimento parcial a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora) e, no mérito da matéria conhecida, os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamaoto (relatora), Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella.

Contudo, diante de tais constatações, a fiscalização procedeu à mera comparação entre o total de ingresso de caixa decorrente da assim chamada venda de pontos e o total de receita oferecida à tributação no ano de 2010.

[...]

A autoridade fiscal informa de forma expressa que procedeu à autuação de forma direta através da simples equação receitas declaradas receitas diferidas, não tendo dado conta que ao assim proceder, acabou por contradizer os próprios argumentos utilizados para autuação.

Isso porque, restou claro durante todo o trabalho fiscalizatório que a Recorrente adotou tratamento contábil e tributário para reconhecimento da receita de sua atividade que, muito embora contrariasse o ponto de vista da autoridade fiscal, **não configurou omissão de receitas mas sim a sua postergação.**

Ao proceder a simples comparação, limitada e restrita ao ano de 2010, entre a receita oferecida à tributação e o ingresso de caixa decorrente da operação de "venda de pontos", a fiscalização acabou incluindo em seu cálculo receitas que muito embora tenham sido reconhecidas pela Recorrente no ano de 2010, referia-se ao ingresso de caixa de operações de "venda de pontos" de anos anteriores e, ao mesmo tempo, ignorou o fato de que as receitas não reconhecidas em 2010, foram oferecidas à tributação nos anos seguintes.

Em suma, a autoridade fiscal elaborou auto de infração que seria aplicável ao caso de omissão de receitas e não de postergação que é o presente caso. Isso leva à constatação de que, ainda que a autoridade fiscal tenha razão do ponto de vista do correto tratamento tributário a ser dispensado às atividades da Recorrente, o que será analisado mais adiante, temos que a forma como o crédito tributário foi calculado, acaba por macular a autuação.

Isso porque, o Sr. Fiscal deixou de observar dispositivos legais importantes para fins de determinação da matéria tributável na **hipótese de postergação de receita pela contribuinte.**

Primeiramente, deveria ter sido observado o disposto no art. 6º, parágrafos 4º à 7º do Decreto-lei n. 1.598/77 que assim dispõe:

[...]

Posteriormente, sobreveio o Parecer Normativo COSIT n. 2/96 que já traz logo de início o seguinte texto:

*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.*

[...]

A leitura dos trechos acima transcritos e destacados deixa claro que a COSIT estabeleceu que a autoridade fiscal deve elaborar cálculo que leve em consideração todos os anos-calendário que foram impactados pela postergação do imposto.

No caso em questão, a contribuinte demonstra que além de 2010, o reconhecimento da receita referente ao ingresso de caixa da assim chamada "venda de pontos" ocorrida em 2010, alcançou também os anos de 2011, 2012 e

2013 que foram os períodos em que ocorreram os resgates dos correspondentes pontos Multiplus.

[...] (*negrejou-se*)

O Colegiado que proferiu o paradigma, assim, concluiu que na hipótese de inobservância do regime de competência contábil para reconhecimento de receitas, a autoridade fiscal não poderia deixar de observar o regramento legal e normativo pertinente, expresso no art. 6º, §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 e sua interpretação veiculada no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Já no acórdão recorrido, a infração constatada correspondeu à inobservância do limite de 30% para compensação de base negativa de CSLL, ajuste ao lucro líquido determinado pelo art. 58 da Lei nº 8.981/95 e renovado na Lei nº 9.065/95. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo exerce antecipadamente seu direito ao ajuste fiscal e, diante da imposição fiscal de observância da limitação legal, surge a discussão se o excedente utilizado repercutiria em apurações futuras, eventualmente caracterizando recolhimento a maior no futuro e, dessa forma, postergação de tributo.

Ocorre que a matéria em questão não corresponde a inobservância do regime de competência contábil, e sua submissão a outro regramento legal está implicitamente reconhecida na Súmula CARF nº 36 que, invocada no voto condutor do acórdão recorrido, determina o ajustamento do lançamento mediante exclusão da parcela posteriormente paga, desde que o sujeito passivo comprove que pagou posteriormente o tributo que deixou de ser pago em razão da infração cometida. Assim está consignado no referido voto:

Alega a Contribuinte que a decisão recorrida seria nula, haja vista que teria inovado ao modificar o critério jurídico da autuação, em afronta ao art. 146, do CTN; a inovação consistiria no reconhecimento, por parte do Acórdão da DRJ/CTA, de que teria havido postergação do pagamento da CSLL para o ano de 2004. Já prevendo os argumentos principais que poderiam vir a fundamentar o julgamento neste CARF, aduz que o Súmula nº 36 deste Conselho Administrativo não seria aplicável ao caso, haja vista a incongruência existente entre o seu texto e os Acórdãos que a fundamentam.

Antes de mais nada, reproduzimos abaixo o texto vazado na Súmula nº 36 do CARF:

Súmula CARF nº 36: A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

A Súmula é clara e de observância obrigatória por parte dos Conselheiros, conforme o disposto no art. 72 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. As arguições de que seu texto não se coaduna com os Acórdãos que lhe deram fundamento não são passíveis de apreciação por parte do Colegiado, tendo em vista que as revisões das Súmulas do CARF seguem seu rito próprio, conforme o disposto no art. 74 do Regimento Interno.

Assim, se a decisão recorrida concluiu que a exigência ora discutida nestes autos teria sido objeto de postergação no período de apuração subsequente, ajustando o lançamento de acordo com essa constatação, nenhum reparo há que se fazer em relação à decisão tomada nesse sentido.

Não se trata de mudança de critério jurídico do lançamento. Reconheceu-se que o lançamento foi feito de forma correta, entretanto, efetuou-se seu ajuste ao se verificar que o tributo que deixou de ser pago em 2003 foi efetivamente recolhido em 2004. Isso não significa, de forma alguma, mudança no critério jurídico do lançamento, mesmo porque o lançamento não foi alterado em sua essência.

[...]

No caso em tela, não procede a alegação da Recorrente de que o Auto de Infração seria nulo por conta do reconhecimento, por parte da decisão *a quo*, de que teria havido a postergação do pagamento da CSLL para o anocendário de 2004. Tal alegação da Recorrente não integra o rol das hipóteses de nulidade do art. 59 acima reproduzido.

Ademais, o fato de a Autoridade Julgadora ter reconhecido a postergação não significa que o lançamento realizado pela Fiscalização estava errado. Ao contrário, o Acórdão emanado da DRJ/CTA é bem claro ao dar parcial provimento à impugnação tão somente para reconhecer os efeitos da postergação sobre o lançamento tributário, o que não alterou em nada os fundamentos da autuação, apenas ajustou os seus efeitos em relação ao crédito tributário a ser exigido.

Esta Conselheira já se manifestou no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212 acerca da repercussão diferenciada da repercussão da postergação, na forma da Súmula CARF nº 36:

[...]

Além disso, ao colaborar com artigo intitulado “O benefício fiscal da depreciação acelerada e a análise da postergação do imposto: aspectos técnicos-probatórios”, integrado à obra “Eficiência Probatória e Atual Jurisprudência do CARF”⁷, esta Conselheira assim expôs o regramento legal específico que incide em circunstâncias semelhantes, ao analisar a repercussão da postergação no âmbito de ajustes ao lucro líquido:

Relevante ter em conta que, ao disciplinar os ajustes ao lucro líquido, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no mesmo art. 6º, veicula de forma diferenciada os direitos e deveres atribuídos aos sujeitos passivos:

[...]

Nestes termos, enquanto as adições “devem” ser promovidas, as exclusões e compensações “podem” ser realizadas. Ou seja, o sujeito passivo pode optar por não promover uma exclusão, e manter integrada ao lucro tributável a receita contabilizada, bem como deixar de aproveitar prejuízo fiscal para reduzir o lucro tributável do período. Apenas que o exercício destas faculdades não deve se prestar como meio para vantagens indevidas, como vislumbrado, por exemplo, quando a compensação de prejuízos fiscais se sujeitava a limite temporal e a realização apenas formal da reserva de reavaliação poderia antecipar a formação de lucro e evitar a prescrição dos prejuízos acumulados, hipótese que motivou o regramento assim consolidado no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 - RIR/94:

Art. 503. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base, encerrado até 31 de dezembro de 1991, com o lucro real

⁷ BOSSA, Gisele Barra (Coord). São Paulo: Editora Almedina, 2020. p. 317 e seguintes.

determinado nos quatro anos-calendário subsequentes (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 64).

Art. 504. O prejuízo fiscal apurado em um mês do ano de 1992 poderá ser compensado com o lucro real de períodos-base subsequentes (Lei nº 8.383/91, art. 38, § 7º). Art. 505. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados com o lucro real apurado em até quatro anos-calendário, subsequentes ao ano da apuração (Lei nº 8.541/92, art. 12).

[...]

Art. 512. A contrapartida da reavaliação de bens somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos fiscais, quando ocorrer a efetiva realização do bem que tiver sido objeto da reavaliação (Lei nº 7.799/89, art 40).

Sob a mesma inspiração está a orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 51, de 1995⁸:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 424 do RIR/94), correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

No cenário assim delineado constata-se que, se a infração identificada resulta na possibilidade de uma exclusão ou compensação em período futuro, ou mesmo na reversão de uma adição, a autoridade lançadora não opera sozinha no reconhecimento de eventual postergação, porque o sujeito passivo deve manifestar seu interesse em promover o ajuste futuro e, inclusive, fazer a prova necessária para tanto. Assim evoluiu, por exemplo, a interpretação acerca da

⁸ No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94).

repercussão das glosas de compensações de prejuízos fiscais por inobservância do limite legal de 30%⁹, das quais decorre o restabelecimento de prejuízos passíveis de aproveitamento futuro, consolidada administrativamente nos seguintes termos¹⁰:

Súmula CARF n.º 36 *A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 103-22679, de 19/10/2006 Acórdão n.º 105-16138, de 08/11/2006 Acórdão n.º 105-17260, de 15/10/2008 Acórdão n.º 107-09299, de 05/03/2008 Acórdão n.º 108-09603, de 17/04/2008

Significa dizer que, na hipótese de o sujeito passivo desrespeitar o regime de competência contábil para fins de reconhecimento de receitas ou apropriação de despesas, a autoridade fiscal tem o dever de perquirir as repercussões futuras destas ocorrências, não podendo se limitar a adicionar a receita no período de competência cabível, ou glosar a despesa equivocadamente apropriada. Este dever, porém, não existe se a exclusão ou compensação foi promovida indevidamente, ou a adição foi omitida. De toda a sorte, demonstrada a vinculação das ocorrências, devem ser reconhecidos os efeitos da postergação na apuração do tributo devido, até porque esta prova revela pagamento futuro do tributo lançado em virtude da infração autuada.

Há, portanto, dessemelhança significativa entre os acórdãos comparados. Para caracterizar o dissídio jurisprudencial acerca da repercussão dos efeitos da postergação no caso sob exame, deveria a Contribuinte ter selecionado paradigma que também tratasse da compensação antecipada de prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas

⁹ Limitação veiculada originalmente nos artigos 42 e 58 da Medida Provisória n.º 812, de 1994, convertida na Lei n.º 8.981, de 1995, e atualmente prevista na Lei n.º 9.065, de 1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n.º 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

¹⁰ Neste sentido, o voto vencedor do Acórdão n.º 9101-004.212, disponível em www.carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf

semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE.

Relativamente à matéria conhecida, descrita no exame de admissibilidade como “sistemática de cálculo para constituição de créditos tributários nos casos de postergação de pagamento, isto é, se por ‘dedução linear’ (prevista no Parecer Normativo COSIT nº 02/1996) ou ‘imputação proporcional’”, a maioria do Colegiado afirmou válida a aplicação da imputação proporcional.

[...]

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:

[...]

Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.231¹¹, com o seguinte acréscimo ao final:

[...]

Assim, evidenciada a correção do procedimento pautado em imputação proporcional, não merece reparos o acórdão recorrido.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

Importa ter em conta, assim, o que dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, base legal do art. 273 do RIR/99:

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

¹¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

§ 1º - O **lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial**.

§ 2º - Na determinação do lucro real **serão adicionados** ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos** do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

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

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

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

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

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

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

Nestes termos, a lei tributária observa o regime de competência contábil obrigatório para determinação do lucro operacional e dos resultados não operacionais, integrantes do lucro líquido do exercício, e estipula ajustes de exclusões e adições de parcelas que sejam indedutíveis, temporária ou definitivamente, na determinação do lucro real, temporária ou definitivamente. Contudo, enquanto as adições são obrigatórias, as exclusões, inclusive a compensação de prejuízos anteriores, são apenas permitidas.

Na sequência deste regramento, a lei se refere especificamente à *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, ou seja, de registro contábil de *receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro*, e indica **inexistir infração** se desta *inexatidão* não resultar *postergação do pagamento ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base*.

De plano é possível afirmar que o reconhecimento tardio de uma receita não tributável, bem como a antecipação de uma despesa adicionada ao lucro real do mesmo período, não podem dar margem ao lançamento de imposto. A discussão começa a ganhar complexidade quando o registro tardio reduz o lucro tributável do período e pode estar associado a repercussões em apuração passada ou futura do mesmo tributo, e deriva para a definição do ônus da prova destas repercussões.

Questiona-se, daí, se a inexistência de infração extraída dos termos do art. 6º, §5º do Decreto-lei nº 1.598/77: i) impede a autoridade lançadora de formalizar a exigência diante de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, glosando custo/despesa ou adicionando receita suprimida da base de cálculo do período fiscalizado, sem investigar se houve *postergação do pagamento ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base*; ou ii) impõe ao sujeito passivo provar que não houve *postergação do pagamento* para período de apuração subsequente, ou *redução indevida do lucro real* no período autuado.

A solução, contudo, parece depender da natureza da *inexatidão quanto ao período-base de escrituração*, porque o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas pode se verificar de diversas formas.

No precedente nº 9101-004.206, por exemplo, este debate se estabeleceu em face de subavaliação de estoque final. O acórdão lá recorrido negou provimento a recurso de ofício e manteve decisão de 1ª instância que cancelara a exigência sob o entendimento de a antecipação de custos mediante subavaliação de estoque final ser infração que necessariamente impõe a aplicação do art. 273 do RIR/99 e consequente apuração dos tributos devidos pelo seu valor líquido, ao passo que o paradigma admitido compreendeu que a subavaliação de estoque não implica, necessariamente, na apuração de custo a menor em exercício subsequente. Esta Conselheira declarou voto discordando da premissa do acórdão lá recorrido porque:

No mérito, discordo do entendimento da Conselheira Relatora, alinhado àquele adotado no acórdão recorrido, e vislumbro, à semelhança do firmado no paradigma, que a postergação deve ser demonstrada, em defesa, pelo sujeito passivo. Isto porque, embora a subavaliação de estoque final possa acarretar antecipação de custos e consequente redução de custos em períodos subsequentes, a efetivação destas ocorrências é dependente da forma de escrituração do sujeito passivo, que pode evitar esta redução futura. Para além disso, a postergação somente se caracteriza se, na forma do art. 273 do RIR/99, o pagamento do imposto for deslocado para período posterior. Assim, não basta que os custos apurados em períodos subsequentes apresentem-se inferiores aos que poderiam ter sido escriturados se adotado o critério prevalente no lançamento. É imperioso que a redução dos custos represente, também, redução da base tributável sobre a qual incidiram os tributos apurados pelo sujeito passivo. Se originalmente houve prejuízo fiscal, e a infração acarreta, apenas, aumento deste prejuízo fiscal, não há tributo apurado a maior e, por consequência, não há postergação.

Nestes termos, portanto, a constatação de subavaliação de estoque final e consequente glosa de custos não é constatação que evidencie, por si só, *inexatidão quanto ao*

período-base de escrituração de custo. Há erro no registro escritural de um elemento do **ativo**, que resulta em dedução de custo maior que a permitida contabilmente, mas a transposição menor do ativo para o período subsequente somente resultará em apropriação a menor de custo se o estoque for realizado.

Já no precedente nº 9101-006.385, embora a discussão acerca do reconhecimento da postergação no lançamento não tenha sido conhecida, debateu-se a possibilidade de dedução de despesas de depreciação de bens cuja apropriação no período de aquisição foi glosada no período de aquisição em razão de sua natureza permanente. Esta Conselheira declarou voto discordando da dedução admitida pela maioria deste Colegiado¹² porque:

No mérito, a Contribuinte bem aponta que a glosa recaiu sobre bens que, no entender da autoridade lançadora, *deveriam ter sido registrados no ativo permanente da Recorrente*. Veja-se que basta afirmar a caracterização do bem como de *natureza permanente* para a glosa ser promovida, demandando-se um passo probatório subsequente para demonstração de que tal ativo seria não apenas permanente, mas também imobilizado, sujeitando-se a realização mediante depreciação ou amortização.

A Contribuinte destaca que o §2º do art. 301 do RIR/99 define que *o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado*. Sob esta ótica, conclui que a autoridade lançadora não atentou para a necessidade de considerar as despesas de depreciação relativas aos bens na apuração do lucro real dos períodos autuados e, assim, em suas peças de defesa a Contribuinte indicou a taxa de depreciação que poderia ser aplicada para realização de cada item glosado.

Antes de prosseguir, impõe-se observar que em sua argumentação de mérito no recurso especial, distintamente do dissídio jurisprudencial que poderia ser erigido em face dos paradigmas acima expostos, que reconheceram a dedutibilidade das despesas de depreciação, mas mediante direito a ser tomado pelo sujeito passivo – 1º paradigma – ou direito a ser reconhecido de forma não especificada pela autoridade julgamento de 1ª instância – 2º paradigma – a Contribuinte adiciona ser *de clareza solar que cabe à fiscalização, diante de situações como a presente, considerar as peculiares circunstâncias do caso concreto e não promover o lançamento de tributo em valor maior do que o devido* para, ao final, arrematar que:

[...]

O I. Relator decide a matéria sob a ótica do pedido final do recurso especial, e esta Conselheira concorda com este direcionamento, apenas esclarecendo que a pretensão de *insubsistência da autuação fiscal* foi consignada ao final da argumentação de mérito da matéria sem qualquer correspondência com o dissídio jurisprudencial estabelecido a partir dos paradigmas indicados.

Feito este esclarecimento, esta Conselheira discorda da interpretação firmada pelo I. Relator a partir da Súmula CARF nº 36 porque há uma dessemelhança significativa entre o aproveitamento de prejuízos fiscais e a dedutibilidade de despesas por realização de ativos, mormente a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, que em seu art. 13, inciso III, vedou a dedutibilidade, no âmbito do IRPJ e da CSLL, de *despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer*

¹² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram no mérito os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. E esta circunstância ganha especial relevo em face de sujeito passivo que deixa de ativar o bem, definir qual grupo do Ativo Permanente ele deve integrar, e provar sua relação intrínseca *com a produção ou comercialização dos bens e serviços*, deduzindo seu custo indevidamente na apuração do lucro tributável já no momento da aplicação dos recursos, para pretender, no curso do contencioso administrativo, a dedutibilidade de sua realização *no período da autuação* sob a cogitação, apenas, de o bem ser realizável por depreciação e sem qualquer demonstração de que esta depreciação seria dedutível, que não a informação de sua *vida útil esperada*, e de utilização mediante classificação nos grupos *Móveis e Utensílios, Telefonia e Equipamentos de Comunicação e Benfeitorias*.

Distintamente da Súmula CARF nº 36, que trata da utilização antecipada de prejuízos fiscais em compensação, na qual a possibilidade de aproveitamento posterior do valor glosado depende, tão só, da apuração de lucros futuros, e da intenção de o sujeito passivo reduzi-los por compensação¹³, - e que, ainda assim, deve ser provado e requerido nos termos do enunciado da Súmula¹⁴ - discorda-se, aqui, da premissa da Contribuinte de que sua infração represente, apenas, *uma antecipação de despesas que seriam reconhecidas ao longo do tempo pela aplicação das taxas de depreciação desses mesmos bens*. Há dois passos intermediários a esta correlação, e que pode infirmá-la: o ativo deve se sujeitar a depreciação e deve estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços* para se cogitar de sua dedutibilidade parcial no próprio período de apuração e em outros subsequentes.

Desde a impugnação, a postura da Contribuinte tem sido, tão só, cogitar desta dedutibilidade, sem referir a produção de qualquer prova do atendimento aos requisitos legais para tanto. [...]

Assim, embora o registro como despesa de um bem de natureza permanente possa representar *inexistência quanto ao período-base de escrituração* de custo, tal afirmação é dependente da demonstração de que o bem em questão pode ser realizado mediante **apropriação contábil** de despesa de depreciação **dedutível**, possibilidade condicionada à natureza do bem e à sua aplicação estar *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços*.

Destes precedentes infere-se que o dever de a autoridade fiscal demonstrar a existência de infração mediante *postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido* ou *redução indevida do lucro real em qualquer período-base* é dependente de a constatação fiscal evidenciar o deslocamento temporal de receitas, custos e despesas.

Assim seria, por exemplo, na hipótese de o fiscal autuante constatar que a receita escriturada em período subsequente deveria ter sido oferecida à tributação no período fiscalizado. Não basta, assim, a autoridade fiscal apontar que houve *redução indevida do lucro real* no período fiscalizado. Na medida em que a infração foi apurada a partir da constatação de

¹³ Neste sentido veja-se a interpretação de tal enunciado firmada por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.212, acompanhado pelos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, com a divergência dos Conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, em razão da prova exigida acerca da possibilidade de compensação futura dos prejuízos glosados.

¹⁴ Súmula CARF nº 36 - A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente

que a receita estava escriturada em período subsequente, a autoridade fiscal deve demonstrar que no período de escrituração tardia não foi apurado lucro tributável, para afastar a hipótese de *postergação do pagamento do imposto*. Ou seja, diante do termo inicial e final de deslocamento temporal do registro escritural da receita, o lançamento não poderia se resumir à inclusão, no lucro tributável do período autuado, da receita tardiamente reconhecida.

Outra hipótese seria a constatação da dedução de despesas de depreciação antes de o bem ser colocado em atividade. Novamente, é o conhecimento do termo inicial e final do deslocamento temporal do registro escritural da despesa que determina o procedimento fiscal. Assim, somente se o termo final de deslocamento ainda não tivesse ocorrido por ocasião da lavratura da exigência, o lançamento poderia ficar restrito à glosa das despesas no período anterior à possibilidade de sua apropriação contábil.

O caso presente, por sua vez, embora também tenha como efeito fiscal a dedução antecipada de depreciação/exaustão da lavoura canavieira, tal não se dá em razão de *inexatidão quanto ao período-base de escrituração* de despesa, mas sim por aproveitamento de benefício fiscal, mediante exclusão do lucro líquido. Consequência deste proceder é que a autoridade lançadora não tem conhecimento, no exame do período autuado, se o sujeito passivo realizou os investimentos na lavoura canavieira e se, ao promover tais registros contábeis, adicionou-os ao lucro tributável de períodos futuros.

O voto condutor do acórdão recorrido bem observa a acusação fiscal de 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*. Porém, isto não significa que a adição se verifique imediatamente nos anos subsequentes ao período fiscalizado e antes da formalização do lançamento, inclusive porque, como bem pontuado no mesmo Termo de Verificação Fiscal, *a cana-de-açúcar em formação cuida do plantio das mudas de cana plantadas em cada ciclo de cinco anos de produção (20%) ao ano*. Neste quinquênio, *a planta é apenas podada, mas não replantada*. Logo, neste processo produtivo os custos de formação da lavoura canavieira estão sendo ativados, para depois serem depreciados. Esta a razão, inclusive, de a glosa alcançar a integralidade das exclusões no período de formação da lavoura, sem cogitar de parcela dedutível no período autuado.

A situação presente, assim, se assemelha às circunstâncias que motivaram a Súmula CARF nº 36, e condicionaram a exclusão da *parcela paga posteriormente* à comprovação *pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações* (e aqui dessas exclusões) *o foi em período posterior*. A autoridade lançadora, portanto, não tem o dever de aferir eventuais adições futuras da depreciação/exaustão do investimento na lavoura canavieira excluída no período autuado, cabendo ao sujeito passivo prová-las ao longo do processo administrativo.

Esta conclusão é suficiente para reverter a nulidade do lançamento declarada no acórdão recorrido.

Contudo, a PGFN pede que o recurso especial seja provido para *reformular o acórdão recorrido, mantendo-se integralmente o lançamento*, consoante registrado no relatório e voto do acórdão recorrido:

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.

[...]

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

Para além disso, como bem observado pelo I. Relator, nas diligências promovidas antes do julgamento aqui contrastado, e implicitamente tidas por desnecessárias em razão da nulidade vislumbrada no lançamento, foi aferida a repercussão das exclusões glosadas nas apurações futuras, e o Colegiado *a quo* não se manifestou sobre esta apuração.

Por tais razões, não é possível manter *integralmente o lançamento*, mas tão somente DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial para afastar a nulidade do lançamento e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação das alegações subsidiárias deduzidas em recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa