



<b>Processo nº</b>	18471.003638/2008-87
<b>Recurso</b>	De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1401-005.651 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de julho de 2021
<b>Recorrentes</b>	INTERATLÂNTICO S/A FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE MANUTENÇÃO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO.

No caso, a contribuinte deixou de manter em boa ordem, de apresentar à fiscalização e de juntar aos autos do processo administrativo fiscal a escrituração contábil e fiscal atinente ao saldo credor de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 que deveria ser reconhecido nos anos subsequentes.

Desta forma, não se configura cerceamento do direito de defesa uma vez que a ausência da escrituração contábil e fiscal, que prejudicou o exercício do direito de defesa, foi causada pela própria contribuinte ao deixar de cumprir seu dever instrumental de manutenção da escrituração até a prescrição dos respectivos créditos tributários.

DIPJ. ERRO DE FATO. INEXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR DE LUCRO INFLACIONÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A contribuinte alegou ter cometido erro de fato no preenchimento da DIPJ, pois ao invés de saldo credor de lucro inflacionário, teria saldo devedor. Contudo, incumbe à contribuinte demonstrar a ocorrência de erro de fato no preenchimento da DIPJ, que deve estar comprovado pela escrituração contábil e fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

No caso, a contribuinte lançou de forma original em petição protocolada após a interposição do recurso voluntário matéria não impugnada na primeira instância.

A falta de impugnação da matéria configurou hipótese de preclusão e esta não deve ser conhecida até para se evitar a supressão de instância.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. SÚMULA CARF Nº 10.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Na espécie, o lucro inflacionário acumulado em 31/12/2005 seria reconhecido à taxa mínima de 10% ao ano no período de 1996 a 2005.

**MULTA DE OFÍCIO. 75%. PENALIDADE OBJETIVA. PERDA DE OBJETO.**

A legislação que prevê a imposição da multa de ofício de 75% não requer a comprovação do elemento subjetivo do dolo e não compreende sua dispensa ou gradação em razão do princípio da proporcionalidade.

Contudo, no caso concreto, em razão de configurar-se apenas redução do prejuízo fiscal e não haver imposto devido no ajuste anual, não há que se falar de multa de ofício.

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

**ARTIGO 7º DA LEI N° 9.065/1995. NÃO CONFIGURAÇÃO DAS HIPÓTESES.**

No caso em questão, a contribuinte não realizou nenhuma das hipóteses listadas no artigo 7º da Lei nº 9.065/1995 que dessem azo à ocorrência do fato jurídico tributário em 1997 e não nos anos fiscalizados.

**PREJUÍZO FISCAL. ANO-CALENDÁRIO 2004. INFRAÇÃO. REDUÇÃO.**

No caso, a contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário 2004 e, desta forma, a infração apurada pela fiscalização teve como efeito apenas a redução do indigitado prejuízo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, e, quanto ao recurso voluntário, afastar a arguição de nulidade para, no mérito, dar-lhe provimento parcial reconhecendo a existência de saldo de prejuízo fiscal no montante de R\$ 68.805.592,96 no ano calendário de 2004, que deverá ser utilizado para reduzir a infração apurada pela fiscalização no valor de R\$ 1.570.563,96; por voto de qualidade não conhecer da alegação de impossibilidade de tributação do lucro inflacionário por força de decisão definitiva proferida pelo STJ, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves e José Roberto Adelino da Silva. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ relativo aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005 em razão da falta de adição de percentual mínimo do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995. No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB resumiu a infração nas seguintes palavras:

A ação fiscal em face do contribuinte acima identificado foi deflagrada em razão da manutenção de saldo de lucros acumulados sem que se observasse a regra de realização mínima determinada pela norma fiscal.

Com efeito, em consequência da legislação relativa à tributação do lucro inflacionário acumulado (Lei N°9.065/95 c/c Lei N°9.249/95) as pessoas jurídicas detentoras de saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/95 passaram a ter de reconhecer um percentual mínimo de realização do valor consignado naquele saldo. Estabeleceu o legislador que o percentual seria de 10% aa ou 1/120 mensalmente (para os casos de apuração anual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

A partir dos procedimentos de revisão da DIPJ dos anos de 2004, 2005 e 2006 verificou-se que o contribuinte não oferecera à tributação o percentual mínimo fixado no art.449 do RIR.

Intimado a esclarecer os motivos que o levaram a descumprir a norma legal, apresentou o contribuinte resposta alegando que "nunca existiu saldo credor de correção monetária (lucro inflacionário), a despeito de tal informação ter sido indevidamente prestada na DIPJ de 1992".

[...]

Não obstante as argumentações expendidas, certo é que os valores consignados nas declarações de Imposto de Renda possuem presunção de veracidade e o afastamento de tal presunção somente pode ocorrer mediante a apresentação de elementos de prova suficientemente robustos para formar a convicção da autoridade fiscal de que se está diante de erro formal ou material.

Ademais, milita contra a tese esposada pelo contribuinte o fato de ter promovido a realização de lucro inflacionário nos anos de 2000 e 2001.

Face ao exposto, considerando que o contribuinte não logrou desincumbir-se do ônus da prova relativa à presunção de veracidade das informações prestadas em suas declarações

de renda, procedemos ao lançamento do crédito tributário relativo tributação do percentual mínimo estabelecido no art.449 do RIR. (grifei)

A contribuinte se insurgiu contra o lançamento de ofício e apresentou impugnação aos autos de infração. Quanto às alegações lançadas na peça impugnatória, reproduzo a síntese elaborada pela contribuinte:

Entretanto, como será demonstrado a seguir, o auto de infração aqui impugnado é nulo de pleno direito, por flagrante cerceamento do direito de defesa da Impugnante, na forma prevista pelo artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, com o que deverá ser julgado inteiramente insubsistente por essa Delegacia de Julgamento.

Com relação ao mérito, na eventualidade de não se admitir a nulidade acima referida, a Impugnante demonstrará que:

(i) no momento do lançamento, a Fiscalização Federal não observou o fato de que esta, relativamente aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, na realidade, apurou bases de cálculo negativas de IRPJ, ou seja, PREJUÍZO FISCAL, o que significa dizer que tais resultados negativos não foram (quando o deveriam) considerados pelo Fisco no momento da adição "de ofício" da parcela mínima de 10% (dez por cento) do lucro inflacionário acumulado;

(ii) não existe saldo credor de correção monetária (lucro inflacionário) apurado no ano-calendário de 1991, a despeito de tal informação ter sido indevidamente prestada na DIPJ de 1992, o que esvazia completamente a acusação que lhe fora imposta pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do auto de infração aqui contestado;

(iii) a autuação ora combatida prestou-se ao lançamento de créditos tributários manifestamente inexigíveis e inexistentes, eis que fulminados pela decadência, na forma prevista pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN); e

(iv) é inaplicável a imposição de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na medida em que a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil já dispunha de todos os elementos que lhe permitiriam efetuar a constituição e a cobrança dos créditos tributários em questão, os quais, sem exceção, decorrem de informações prestadas pela Impugnante por meio de suas declarações fiscais. (grifei)

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão n.º 12-27.037 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1, ora recorrido, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

GUARDA DE DOCUMENTOS. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. Descabida é a alegação de cerceamento do direito de defesa sob o fundamento de desconhecimento de informação a que o próprio contribuinte estava incumbido de guardar.

LUCRO INFLACIONÁRIO. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA. Desde 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica que apura anualmente o imposto de renda está obrigada a

realização de, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em apertada síntese, a DRJ/RJ1 deu provimento parcial à impugnação por reconhecer que a contribuinte teria apurado prejuízo fiscal nos anos-calendário 2003 e 2005 e tais prejuízos não teriam sido levados em consideração pela fiscalização no momento da apuração das respectivas bases de cálculo. Quanto ao ano-calendário 2004, a autoridade julgadora de piso asseverou que o prejuízo fiscal teria sido revertido em função de lançamento de ofício objeto do processo nº 18471.000185/2008-37. Cito suas palavras:

Sobre a existência de prejuízo fiscal nos anos-calendário auditados, a alegação é verdadeira apenas em parte. Isso porque, embora a interessada tenha declarado prejuízos respectivamente iguais a R\$ 2.978.649,89, R\$ 46.988.616,01 e R\$ 1.640.524,83, em 2003, 2004 e 2005, o lançamento autuado no processo administrativo nº 18471.000185/2008-37 reverteu o resultado de 2004 para lucro real igual a R\$ 75.804.594,53, ato que foi retificado pelo acórdão n.º 12.20.973, da lavra desta Turma em 11 de setembro de 2008, fixando o resultado positivo do período em R\$ 68.805.592,96.

Noutro giro, há que se observar que os valores de realização de lucro inflacionário reclamados pelo autuante estão alinhados ao comando do art. 449 do RIR/99, mas a fiscalização deixou de observar que os valores apurados como tributáveis deveriam ter operado a redução dos prejuízos fiscais de 2003 e 2005, e não a exigência de IRPJ nestes anos.

Da decisão, a autoridade julgadora de piso recorreu de ofício.

Diante da decisão da DRJ/RJ1, a contribuinte apresentou Embargos de Declaração questionando suposta inexatidão material no acórdão *a quo* quanto à apuração da base de cálculo do IRPJ no ano calendário 2004, que foi objeto de impugnação no processo nº 18471.000185/2008-37. Segundo a contribuinte, no julgamento de primeira instância naquele processo teria a DRJ teria chegado a um prejuízo fiscal de - R\$ 68.805.592,96 e não um lucro de R\$ 68.805.592,96.

Uma vez que não há previsão no Decreto nº 70.235/72 de interposição de embargos de declaração na primeira instância administrativa, estes foram recebidos como recurso voluntário e os autos foram encaminhados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Na sequência, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual aduziu as seguintes alegações:

**- Da existência de base de cálculo negativa (prejuízo fiscal) no ano-calendário de 2004:** a Recorrente alegou que, no processo nº 18471.000185/2008-37, teria havido a reversão da apuração de lucro real feita pela fiscalização para um prejuízo fiscal no valor de R\$ 68.805.592,96. O prejuízo fiscal não teria sido levado em consideração na apuração de ofício.

**- Do cerceamento do direito de defesa da Recorrente:** segundo a Recorrente, o lucro inflacionário em questão teria sido apurado no ano-calendário 1991 e ela não estaria mais

obrigada à guarda de informações e documentos relativos a este período, de forma que sua defesa estaria prejudicada. Cito suas palavras:

Cumpre assinalar, por oportuno, que tal constatação —apuração de saldo credor de lucro inflacionário em 1991 — baseou-se em informações que constam na base de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (extratos de consulta de declarações, demonstrativo de lucro inflacionário —SAPLI), as quais supostamente teriam sido fornecidas pela Recorrente através das declarações por ela prestadas ao Fisco Federal.

Com efeito, os fatos que supostamente deram origem à apuração do lucro inflacionário no ano de 1991, e que, em tese, serviram de base ao preenchimento da DIPJ de 1992, não podem ser contrapostos ou questionados pela Recorrente, na medida em que esta não mais possui quaisquer documentos e elementos, ou até mesmo, as declarações em questão, que permitam a precisa identificação da situação fática em comento, **ATÉ MESMO PORQUE ELA ESTA LEGALMENTE DESOBRIGADA DE GUARDAR TAIS INFORMAÇÕES E MANTER REFERIDOS DOCUMENTOS.** (grifos do original)

**- Da inexistência de saldo credor de correção monetária em decorrência da diferença IPC/BTNF:** aduziu a Recorrente que, no ano-calendário 1991, apurou saldo devedor de correção monetária e não saldo credor no valor de Cr\$ 13.896.810.503,00. O registro na DIPJ de existência de saldo credor seria mero erro de fato no preenchimento da declaração. A razão para o saldo devedor seria o montante de Patrimônio Líquido superior ao Ativo Permanente, conforme exigência de regulamentação do Banco Central do Brasil. Reproduzo trecho da peça recursal que ilustra a alegação:

A natureza devedora do referido saldo de correção monetária deve-se ao fato de que, no ano-calendário de 1990, a Recorrente registrou seu Patrimônio Líquido em montante significativamente superior ao seu Ativo Permanente, tendo sido o primeiro avaliado em Cr\$ 2.784.966.214,00 e o segundo em Cr\$ 2.120.329.571,00.

Da mesma forma, no ano-calendário de 1991, o Patrimônio Líquido foi registrado em montante bastante superior ao do seu Ativo Permanente, sendo certo que o primeiro foi avaliado em Cr\$ 27.129.626.414,00 e o segundo em Cr\$ 24.398.594.116,00.

Tal relação estabelecida entre Patrimônio Líquido e Ativo Permanente (PL > AP) assim permaneceu, aumentando ainda mais a diferença existente entre tais contas sujeitas à correção monetária, nos anos-calendários de 1992, 1993, 1994 e 1995, conforme podem fazer prova as mencionadas DIPJs de 1993, 1994, 1995 e 1996, respectivamente.

**- Da decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar a constituição dos créditos tributários aqui discutidos:** neste tópico, a Recorrente seguiu duas linhas de argumentação. Primeiro, alegou que, em 1997, cedeu, vendeu e transferiu ao Banco Boavista a totalidade de seus ativos e, desta forma, deveria ter considerado realizado todo saldo de lucro inflacionário conforme determinação do artigo 7º da Lei nº 9.065/95. Desta forma, o fato jurídico tributário teria ocorrido em 1997 e, portanto, já teria sido alcançado pela norma de caducidade no momento do lançamento de ofício. Segundo, pelo menos parte do saldo credor de correção monetária apurado em 31/12/1991 já teria se esvaído conforme a tabela abaixo:

Ano Calendário	Base Legal	Realização Obrigatória	Saldo a Realizar
1993	Lei nº 8.541/92	5%	95%
1994		5%	90%
1995		5%	85%
1996	Lei nº 9.065/95	10%	75%
1997		10%	65%
1998		10%	55%
1999		10%	45%
2000		10%	35%
2001		10%	25%
2002		10%	15%
2003		10%	5%
2004		5%	0%
2005		0%	0%

- **Da impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75%:** considerando que a fiscalização já dispunha de todos os elementos necessários para a constituição dos créditos tributários em razão das informações prestadas em declarações fiscais, na espécie, seria inaplicável a multa de ofício de 75%.

Ao final, a Recorrente pugnou pela reforma da decisão de piso e o cancelamento dos autos de infração.

Após a interposição do recurso voluntário, a contribuinte peticionou no processo e acresceu às razões anteriormente expostas a alegação de que o IRPJ não poderia incidir sobre o lucro inflacionário, “que constitui mera atualização das demonstrações financeiras do balanço patrimonial, sob pena de violação aos artigos 153, inciso III, da CF/88, e 43, do CTN, bem como à legislação federal pertinente (Leis 7.799/89 e 9.065/95, e artigo 146 do RIR/99)”.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

### Conhecimento.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

O recurso de ofício foi interposto pela autoridade julgadora de piso em razão da exoneração dos créditos tributários relativos aos anos-calendário 2003 e 2005, conforme tabela abaixo:

Ano-calendário	Imposto	Multa	Total
2003	R\$368.640,99	R\$276.480,74	R\$645.121,73
2005	R\$368.640,99	R\$276.480,74	R\$645.121,73
Somatório			R\$1.290.243,47

Assim, o montante exonerado pela autoridade julgadora de primeira instância é inferior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00.

Desta forma, voto por não conhecer do recurso de ofício.

**Descrição da infração apurada pela fiscalização e do resultado do julgamento de primeira instância.**

Conforme relatado, trata-se de lançamento de IRPJ em razão da falta de adição de percentual mínimo do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 nas bases de cálculo do imposto nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, conforme previsão expressa do artigo 449 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 vigente na época dos fatos):

Art.449. A partir de 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica deverá realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995, no caso de apuração anual de imposto de renda ou dois e meio por cento no caso de apuração trimestral, quando o valor assim determinado resultar superior ao apurado na forma do artigo anterior (Lei nº 9.065, de 1995, art. 8º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º ).

No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora *a quo* deu provimento parcial à impugnação para reconhecer que a contribuinte havia apurado prejuízos fiscais nos anos-calendário 2003 e 2005, de forma que a infração constatada pela fiscalização teria como efeito tão somente a redução dos mencionados prejuízos fiscais.

Delineada a infração à legislação tributária imputada à contribuinte, passo à apreciação das razões de fato e de direito ventiladas no recurso voluntário.

**Do cerceamento do direito de defesa da Recorrente.**

Segundo a Recorrente, o lucro inflacionário em questão teria sido apurado no ano-calendário 1991 e ela não estaria mais obrigada à guarda de informações e documentos relativos a este período, de forma que o exercício de seu direito de defesa restaria prejudicado.

Trago à colação trecho da peça recursal:

Cumpre assinalar, por oportuno, que tal constatação —apuração de saldo credor de lucro inflacionário em 1991 — baseou-se em informações que constam na base de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (extratos de consulta de declarações, demonstrativo de lucro inflacionário —SAPLI), as quais supostamente teriam sido fornecidas pela Recorrente através das declarações por ela prestadas ao Fisco Federal.

Com efeito, os fatos que supostamente deram origem à apuração do lucro inflacionário no ano de 1991, e que, em tese, serviram de base ao preenchimento da DIPJ de 1992, não podem ser contrapostos ou questionados pela Recorrente, na medida em que esta não mais possui quaisquer documentos e elementos, ou até mesmo, as declarações em questão, que permitam a precisa identificação da situação fática em comento, ATÉ

**MESMO PORQUE ELA ESTA LEGALMENTE DESOBRIGADA DE GUARDAR TAIS INFORMAÇÕES E MANTER REFERIDOS DOCUMENTOS.**

[...]

Pois, sem tais documentos, não é possível à Recorrente exercer o seu amplamente reconhecido e inalienável direito de defesa, expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, como forma de garantia aos direitos mais fundamentais dos cidadãos deste País.

Assim, como não dispõe a Recorrente de qualquer documento que lhe permita aferir a exatidão da apuração do suposto saldo de lucro inflacionário (além da DIPJ de 1992), fica evidente o cerceamento de seu direito de defesa, vez que não pode confirmar, valendo-se de outros documentos que por força de lei não mais deveria manter, que não apurou o saldo de lucro inflacionário em questão (e sim saldo devedor, conforme amplamente demonstrado na impugnação e no item III.3 abaixo).

Por todo acima exposto, constata-se que o **DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE** está praticamente impossível de ser exercido, o que é causa de nulidade da autuação, por força do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

[...] (grifos do original)

Penso que a tese da contribuinte não deva ser acolhida.

A matéria relativa ao dever instrumental do sujeito passivo de manutenção de livros e documentos contábeis e fiscais encontra-se regulada pelo parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (grifei)

O dever jurídico de preservação de livros e documentos estende-se aos fatos que repercutam em exercícios futuros, conforme previsão expressa do artigo 37 da Lei nº 9.430/1996:

Art.37.Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Pois bem, no caso em tela, conforme legislação de regência anteriormente citada, o saldo credor de lucro inflacionário apurado em 31/12/1995 devia ser apropriado nos anos-calendários seguintes, à razão mínima de 10% ao ano. Desta forma, tal saldo repercutiu na apuração das bases de cálculo dos exercícios seguintes e, enquanto não estivessem decaídos os créditos tributários relativos a estes exercícios, a contribuinte tinha o dever de manter em boa ordem a escrituração comercial e fiscal, bem como os respectivos documentos de suporte, para apresentá-los à fiscalização tributária. Uma vez ocorrido o lançamento dentro do prazo decadencial – como será visto à frente – a contribuinte tem o dever de manter os livros e documentos até a prescrição.

Vale repisar: uma vez que a apuração das bases de cálculo de IRPJ dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005 dependia da verificação do saldo de lucro inflacionário de 31/12/1995, impunha-se o dever de manter a escrituração contábil e fiscal atinente ao saldo acumulado em 31/12/1995 e apresenta-la durante o procedimento fiscal que culminou com o lançamento de ofício em 2008. Da mesma forma, a contribuinte deveria dispor dos elementos necessários a comprovar sua alegação de que teria cometido um erro de fato no preenchimento da DIPJ e que não haveria o indigitado saldo acumulado de lucro inflacionário em 31/12/1995. A comprovação do erro de fato no preenchimento da DIPJ incumbe à contribuinte.

Em suma, não há como acolher uma alegação de nulidade dos autos de infração em razão da impossibilidade de exercício pleno do direito de defesa que teria sido causada pela própria contribuinte ao deixar de cumprir seu dever jurídico de manutenção da escrituração comercial e fiscal conforme exigência da legislação de regência.

Assim, voto por afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

### **Da decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar a constituição dos créditos tributários aqui discutidos.**

Neste tópico, a Recorrente seguiu duas linhas de argumentação.

Primeiro, alegou que, em 1997, cedeu, vendeu e transferiu ao Banco Boavista a totalidade de seus ativos e, desta forma, deveria ter considerado realizado todo saldo de lucro inflacionário conforme determinação do artigo 7º da Lei nº 9.065/1995. Nesta esteira, o fato jurídico tributário teria ocorrido em 1997 e, portanto, já teria sido alcançado pela norma de caducidade no momento do lançamento de ofício.

Segundo, aduziu que pelo menos parte do saldo credor de correção monetária apurado em 31/12/1991 já teria se esvaidido em razão das realizações mínimas obrigatórias conforme a tabela abaixo:

Ano Calendário	Base Legal	Realização Obrigatória	Saldo a Realizar
1993	Lei nº 8.541/92	5%	95%
1994		5%	90%
1995		5%	85%
1996	Lei nº 9.065/95	10%	75%
1997		10%	65%
1998		10%	55%
1999		10%	45%
2000		10%	35%
2001		10%	25%
2002		10%	15%
2003		10%	5%
2004		5%	0%
2005		0%	0%

Antes de adentrar nas alegações da contribuinte, é oportuno pontuar que a questão relativa à decadência do direito da Fazenda de efetuar o lançamento de ofício relativo à

realização do lucro inflacionário diferido já foi pacificada no seio deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 10, *verbis*:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

De pronto, verifico que, no momento da ocorrência do lançamento de ofício, 13/11/2008, os fatos jurídicos tributários ocorridos em 31/12/2003, 31/12/2004 e 31/12/2005 não haviam sido alcançados pela norma de caducidade de que trata o artigo 150, § 4º do CTN.

Início a apreciação das razões apresentadas pela Recorrente pela questão da alegada operação que teria implicado a obrigação de realização integral do saldo de lucro inflacionário em 1997. Trago à colação excerto da peça recursal que ilustra a argumentação da Recorrente:

Com efeito, por ocasião do encerramento do ano calendário de 1991, o BANCO INTERATLÂNTICO S/A, enquanto instituição financeira, supostamente apurou saldo credor de lucro inflacionário resultante da diferença verificada entre os índices IPC e o BTNF, e, em decorrência, informou indevidamente referido saldo credor quando da elaboração da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) de 1992.

No entanto, como já visto acima, no dia 18/09/1997, o BANCO INTERATLÂNTICO S/A cedeu onerosamente a universalidade de seus bens, direitos e obrigações ao BANCO BOAVISTA S/A, o qual, a partir dessa data, passou a ser o único titular, proprietário e responsável por todos os ativos e passivos que lhe foram cedidos, vendidos e transferidos.

[...]

E tendo em vista que, nessa ocasião, conforme afirma a Fiscalização Federal, ela possuía saldo credor de lucro inflacionário acumulado não realizado, objeto de apuração por ocasião do encerramento do ano calendário de 1991, constata-se que a Recorrente deveria ter realizado integralmente referido saldo credor, quando da apuração do lucro real relativo ao ano calendário de 1997, na forma do disposto no artigo 7º, da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, *in verbis*:

[...]

Impende registrar que, em meu entendimento, a questão posta pela contribuinte não diz respeito à norma decadencial, mas à própria apuração do fato jurídico tributário. Ora, caso houvesse realizado alguma das hipóteses previstas no artigo 7º da Lei nº 9.065/1995, o fato jurídico tributário teria ocorrido em 1997 e não em 2003, 2004 e 2005. Não seria caso de decadência, mas de erro de direito na apuração do fato jurídico tributário. Todavia, tenho que a contribuinte não realizou tais hipóteses, como passo a expor.

O mencionado artigo 7º da Lei nº 9.065/1995 determina:

Art. 7º Nos casos de incorporação, fusão, cisão total ou encerramento de atividades, a pessoa jurídica incorporada, fusionada, cindida ou que encerrar atividades deverá considerar integralmente realizado o lucro inflacionário acumulado.

Contudo, compulsando os documentos juntados aos autos, verifico que a contribuinte não realizou nenhuma das hipóteses mencionadas no artigo 7º da Lei nº 9.065/1995. O que, de fato, realizou a contribuinte em 1997 foi o aporte de capital no Banco Boavista S/A. É o que se depreende das seguintes cláusulas do *Contrato de Compra e Venda de Ações e de Unificação do Banco Inter-Atlântico S/A e do Banco Boavista S/A*:

CLÁUSULA PRIMEIRA - O B.I.A. subscreu capital do BOAVISTA através da conferência da totalidade dos seus ativos e passivos, os: quais, conforme suas Demonstrações Financeiras de 30.6.97, cuja cópia constitui o Anexo V deste instrumento, tinham o valor líquido R\$ 1311.119.000,00 (cento e trinta e oito milhões, cento e dezenove mil reais) assim como subscreverá capital do BOAVISTA em moeda corrente no valor de R\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de reais) a ser integralizado até 30.9.97.

[...]

CLÁUSULA QUARTA - Em consequência da execução do disposto nas Cláusulas Primeira a Terceira acima, o novo capital total do BOAVISTA passará a ser detido 73% (setenta e três por cento) por B.I.A.

Examinando as cláusulas contratuais acima, vê-se com clareza que a contribuinte, na época denominada Banco Inter-Atlântico S/A, não foi incorporada, fusionada, cindida ou teve suas atividades encerradas. Apenas virou acionista do Banco Boavista. O mencionado *Contrato de Cessão de Estabelecimento e de Propriedade ou Titularidade de Bens e Direitos e outros Pactos* teve como objetivo a quitação de parte da subscrição do capital do Banco Boavista, do qual a contribuinte passou a ser acionista majoritária, conforme se constata no seguinte trecho do contrato:

CONSIDERANDO QUE:

(A) Em 01 de setembro de 1997, o Cedente de um lado, e BOAVISTA S/A, BOAVISTA TRADING COMÉRCIO EXTERIOR S/A, LINNEO EDUARDO DE PAULA MACHADO, FRANCISCO EDUARDO DE PAULA MACHADO, CÂNDIDO GUINLE DE PAULA MACHADO, L1NEU DE PAULA MACHADO e EDUARDO DE PAULA MACHADO de outro lado (estes como acionistas controladores do Cessionário), celebraram um Contrato de Compra e Venda de Ações e de Unificação do Cedente e do Cessionário, doravante referido apenas como o "Contrato";

Desta forma, não se configurou qualquer das hipóteses de realização total do lucro inflacionário veiculadas pelo artigo 7º da Lei nº 9.065/1995. Assim, não há que se falar em ocorrência do fato jurídico tributário em 1997.

Quanto à segunda alegação, penso que não tem melhor sorte.

À partida, vale lembrar que a infração identificada pela fiscalização foi a falta de adição da parcela mínima de 10% ao ano do saldo credor de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995.

Não faz, portanto, nenhum sentido iniciar a realização obrigatória do saldo em período anterior a 1995.

A hipótese legal de realização mínima obrigatória do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 à taxa de 10% ao ano veiculada pelo artigo 449 do RIR/99,

anteriormente transcrita, estende-se, por óbvio, ao longo de 10 anos, iniciando em 1996 e findando em 2005. Desta forma, a tabela elaborada pela Recorrente na pretensão de demonstrar que a realização obrigatória iniciaria no ano-calendário 1993 não encontra respaldo na legislação que deu azo ao lançamento de ofício.

Forte nas razões expostas, voto por afastar as arguições de decadência.

**Da existência de base de cálculo negativa (prejuízo fiscal) no ano-calendário de 2004.**

A Recorrente alegou que a autoridade julgadora de piso incorreu em erro ao manter o crédito tributário relativo ao ano calendário 2004.

De acordo com a contribuinte ela apurou no ano-calendário 2004 um prejuízo fiscal de R\$ - 69.729.994,37. Todavia, este prejuízo teria sido revertido pela fiscalização em apuração de ofício objeto do processo nº 18471.000185/2008-37. Naquele processo, a fiscalização apurou infrações que somaram R\$ 122.793.210,54. Somando-se este valor ao prejuízo fiscal declarado, a fiscalização chegou a um lucro real de R\$ 53.063.216,18.

Contudo, no julgamento de primeira instância no processo nº 18471.000185/2008-37, a autoridade julgadora teria acolhido parcialmente a impugnação, reduzindo o montante das infrações de R\$ 122.793.210,54 para meros R\$ 924.401,41.

Somando-se R\$ 924.401,41 ao prejuízo fiscal de R\$ - 69.729.994,37, o julgador administrativo no processo nº 18471.000185/2008-37 teria concluído que as infrações mantidas tiveram como efeito a simples redução do prejuízo fiscal para R\$ - 68.805.592,96.

No entanto, no presente processo, a DRJ/RJ1, ao julgar a impugnação da contribuinte teria incorrido em erro ao entender que o resultado do julgamento no processo nº 18471.000185/2008-37 seria um lucro real de R\$ 68.805.592,96 ao invés de prejuízo fiscal de R\$ - 68.805.592,96.

Com efeito, a autoridade julgadora a quo tomou como ponto de partida de sua decisão a existência de um lucro real no ano-calendário 2004 no valor de R\$ 68.805.592,96, conforme se observa no seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Sobre a existência de prejuízo fiscal nos anos-calendário auditados, a alegação é verdadeira apenas em parte. Isso porque, embora a interessada tenha declarado prejuízos respectivamente iguais a R\$ 2.978.649,89, R\$ 46.988.616,01 e R\$ 1.640.524,83, em 2003, 2004 e 2005, o lançamento autuado no processo administrativo n.º 18471.000185/2008-37 reverteu o resultado de 2004 para lucro real igual a R\$ 75.804.594,53, ato que foi retificado pelo acórdão n.º 12.20.973, da lavra desta Turma em 11 de setembro de 2008, fixando o resultado positivo do período em R\$ 68.805.592,96.

A contribuinte juntou aos autos cópia da decisão de primeira instância do processo nº 18471.000185/2008-37. Nesta, verifico que a autoridade julgadora manteve a infração *Despesas não Comprovadas* no valor de R\$ 924.401,41 e afastou as demais infrações. Do acórdão, trago à colação trecho da conclusão que demonstra claramente que a decisão redundou em redução do prejuízo fiscal:

Pelo exposto, afasto a exigência fiscal de PIS e de Cofins e reduzo o prejuízo acumulado e a base de cálculo negativa da CSLL para R\$ 68.805.597,96, conforme demonstrado no quadro a seguir,

IRPJ		
	Lançamento	Julgamento
Valor Tributável	122.793.210,54	924.401,41
Prejuízos Anteriores	(69.729.994,37)	(69.729.994,37)
Prejuízo Acumulado	-	(68.805.592,96)
Base de Cálculo	53.063.216,17	-
Aliquota	15%	15%
IR Apurado	7.959.482,43	-
Aliq. Adicional	10%	10%
IR Adicional	5.282.321,62	-
IR Total	13.241.804,04	-

Pesquisando no site do CARF, verifico que foi exarado no processo nº 18471.000185/2008-37 o Acórdão nº 1201-001.488, em sede de recurso de ofício. No acórdão, de fato, está consignado que a decisão de primeira instância considerou parte do lançamento de ofício improcedente e manteve apenas a redução do prejuízo fiscal acumulado até 31/12/2004 no valor de R\$ 924.401,41. A decisão de primeira instância foi confirmada porque o CARF negou provimento ao recurso de ofício.

Assim, a alegação da contribuinte deve ser acolhida para que o prejuízo fiscal do ano-calendário 2004, no valor mantido pelo julgamento administrativo no processo nº 18471.000185/2008-37 (R\$ - 68.805.592,96), seja considerado na apuração de ofício decorrente da infração relativa à realização mínima do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995.

Desta forma, voto neste ponto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para que o prejuízo fiscal de 2004, no valor de R\$ - 68.805.592,96 seja reduzido em R\$ 1.570.563,96, que é o valor tributável apurado pela fiscalização para período. Destarte, o prejuízo fiscal no ano-calendário 2004 passa a ser de R\$ - 67.235.029,00.

#### **Da inexistência de saldo credor de correção monetária em decorrência da diferença IPC/BTNF.**

O saldo credor de lucro inflacionário está espelhado no Sistema SAPLI da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que é alimentado pelas declarações apresentadas pela própria contribuinte, conforme extrato parcialmente reproduzido abaixo:

Págin 5/9

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DEMONSTRATIVO DO LUCRO INFLACIONÁRIO (SAPLI) - (Data de Impressão: 29/07/2008) C.N.P.J.: 42.568.253 Nome Empresarial: INTERATLANTICO S/A			Demonstrativo do Lucro Inflacionário		
Mensal - Dezembro - Ano Calendário 1994 - Lucro Real		Anual - Ano Calendário 1995 - Lucro Real			
Forma de Apuração: Mensal	Fator de Correção: 1,0225	Forma de Apuração: Anual	Fator de Correção: 1,2246		
% de Realização Calc.: 0,4167	Moeda: R\$ - Real	% de Realização Calc.: 10,0000	Moeda: R\$ - Real		
1. Lucro Inflac. Diferido de Períodos Anteriores Corrigido	14.309.754	1. Lucro Inflac. Diferido de Períodos Anteriores Corrigido	17.450.710,42		
2. Lucro Inflacionário do Período - Demais Atividades	0	2. Lucro Inflacionário do Período - Demais Atividades	0,00		
3. Lucro Inflacionário Acumulado	14.309.754	3. Lucro Inflacionário Acumulado	17.450.710,42		
4. Lucro Inflacionário Realizado - Demais Atividades	0	4. Lucro Inflacionário Realizado - Demais Atividades	0,00		
5. Baixa por decadência	59.623	5. Baixa por decadência	1.745.071,04		
6. Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar	14.250.131	6. Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar	15.705.639,38		

Número da Declaração: 94443-68 / DRF Jurisdição: 0000071 / Exercício de Entrega: 1995

Número da Declaração: 89623-20 / DRF Jurisdição: 0000071 / Exercício de Entrega: 1996

No entanto, aduziu a Recorrente que, na origem do saldo de lucro inflacionário, no ano-calendário 1991, apurou saldo devedor de lucro inflacionário e não saldo credor no valor de Cr\$ 13.896.810.503,00. O registro na DIPJ de existência de saldo credor seria mero erro de fato no preenchimento da declaração.

Para comprovar a alegação, a contribuinte asseverou que a razão para que o saldo fosse devedor era o dever jurídico de manter montante de Patrimônio Líquido superior ao Ativo Permanente, conforme exigência de regulamentação do Banco Central do Brasil. Uma vez que o Patrimônio Líquido deveria ser superior ao Ativo Permanente, o resultado da soma algébrica da correção monetária de contas credoras e devedoras seria devedor.

Reproduzo trecho da peça recursal que ilustra a alegação:

A natureza devedora do referido saldo de correção monetária deve-se ao fato de que, no ano-calendário de 1990, a Recorrente registrou seu Patrimônio Líquido em montante significativamente superior ao seu Ativo Permanente, tendo sido o primeiro avaliado em Cr\$ 2.784.966.214,00 e o segundo em Cr\$ 2.120.329.571,00.

Da mesma forma, no ano-calendário de 1991, o Patrimônio Líquido foi registrado em montante bastante superior ao do seu Ativo Permanente, sendo certo que o primeiro foi avaliado em Cr\$ 27.129.626.414,00 e o segundo em Cr\$ 24.398.594.116,00.

Tal relação estabelecida entre Patrimônio Líquido e Ativo Permanente (PL > AP) assim permaneceu, aumentando ainda mais a diferença existente entre tais contas sujeitas à correção monetária, nos anos-calendários de 1992, 1993, 1994 e 1995, conforme podem fazer prova as mencionadas DIPJs de 1993, 1994, 1995 e 1996, respectivamente.

[...]

E nem poderia ser diferente, pois, de acordo com o que prevê a Resolução nº 2.283, de 05 de junho de 1996, a qual dispõe sobre "a apuração, de forma consolidada, de limites operacionais e estabelece limite de aplicação de recursos no ativo permanente", o total dos recursos aplicados no ativo permanente das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil não pode ultrapassar 90% (noventa por cento) do valor de seu patrimônio líquido.

Penso, no entanto, que a alegação da contribuinte não tem o devido suporte probatório.

Esta Turma tem jurisprudência firme no sentido de privilegiar a verdade material nos casos em que o sujeito passivo comprove haver incorrido em erro de fato no preenchimento de declarações como a DIPJ ou a DCTF. Contudo, o erro de fato há de ser comprovado por meio de escrituração contábil e fiscal, lastreada em documentos hábeis e idôneos. Neste sentido trago à colação precedente que ilustra a posição consolidada do Colegiado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

PER/DCOMP. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DCTF.  
COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Incumbe ao contribuinte a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, lastreados na escrita comercial e fiscal, do crédito pleiteado no recurso voluntário. A DRJ foi clara na decisão recorrida em alertar para a falta de documentação fiscal e

contábil de suporte e o Recorrente permanece inerte na instrução probatória necessária para comprovar o direito alegado.

**DCTF. ERRO DE PREENCHIMENTO. COMPROVAÇÃO VIA DIPJ. SEM FORÇA PROBATÓRIA.**

A DIPJ não é suficiente, por si só, para comprovar erro de fato no preenchimento da DCTF, sendo necessário trazer provas documentais outras suficientes, tais como livros fiscais e contábeis, para que o julgador administrativo possa verificar se o tributo apurado naquela declaração corresponde ao montante escriturado. (Acórdão nº 1401-004.905, de 13/10/2020)

No caso em tela, a contribuinte declarou em DIPJ a existência de saldo credor de lucro inflacionário. Entretanto, a alegação de que teria cometido um erro de fato no preenchimento da DIPJ e que o saldo seria devedor e não credor não está suportada pela escrituração contábil e fiscal.

É oportuno lembrar que já se estabeleceu neste voto que a contribuinte deveria ter mantido em boa ordem e ter apresentado à fiscalização a escrituração contábil e fiscal relativa ao saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995 e que deveria ser amortizado nos anos subsequentes.

Ademais, vale mencionar que, durante o procedimento fiscal, foi dada à contribuinte oportunidade para comprovar que teria incorrido em erro de fato no preenchimento da DIPJ. A contribuinte não logrou fazer tal prova no procedimento de fiscalização, na impugnação e no recurso voluntário. Diante da falta da escrituração contábil e fiscal, presume-se que a informação prestada na DIPJ seja verdadeira e, desta forma, é de se manter o lançamento de ofício.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Da impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75%.**

A Recorrente, forte no princípio da proporcionalidade, alegou que, considerando que a fiscalização já dispunha de todos os elementos necessários para a constituição dos créditos tributários em razão das informações prestadas em declarações fiscais, na espécie, seria inaplicável a multa de ofício de 75%. Cito suas palavras:

Como exposto anteriormente, a Fiscalização Federal, por ocasião da lavratura do auto de infração, apurou a existência de suposto saldo credor de correção monetária (lucro inflacionário) em 1991, baseando-se apenas em informações que constam na base de dados da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (extratos de consulta de declarações, demonstrativo de lucro inflacionário — SAPLI), as quais supostamente foram fornecidas pela própria Recorrente através das declarações por ela prestadas ao Fisco Federal.

Em tais hipóteses, é inaplicável a imposição de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), na medida em que a Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil já dispunha de todos os elementos que lhe permitiriam efetuar a constituição e a cobrança dos créditos tributários em questão, os quais, sem exceção, decorrem de informações prestadas pela Recorrente por meio de suas declarações fiscais.

Penso que a tese da contribuinte não deva ser acolhida.

A multa de ofício de 75% é uma penalidade objetiva, ou seja, não requer a demonstração de elemento subjetivo de dolo. Ademais, no caso de constatação de infração tributária que se adeque às hipóteses do artigo 44, I da Lei nº 9.430/1996, abaixo reproduzido, o texto normativo não prevê qualquer graduação ou dispensa de imposição da penalidade em razão da aplicação do princípio da proporcionalidade:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

Contudo, importa observar que este tópico da peça recursal perdeu seu objeto uma vez que, com a decisão de mérito acima, as infrações dos anos calendário 2003, 2004 e 2005 redundaram apenas em redução de prejuízos fiscais. Os prejuízos fiscais de 2003 e 2005 já haviam sido reconhecidos pela autoridade julgadora de piso e o de 2004 está sendo reconhecido no presente julgamento. Tendo apurado prejuízos fiscais nos três anos sob fiscalização, mesmo com as infrações constatadas pela autoridade da RFB, não há que se falar em falta de recolhimento ou declaração de imposto. Desta forma, não há base de cálculo para as correspondentes multas de ofício.

### **Alegação lançada em petição posterior ao recurso voluntário.**

Em petição protocolada após a interposição do recurso voluntário, a contribuinte lançou uma alegação de forma originária acerca da impossibilidade de tributação do lucro inflacionário visto que este desbordaria do conceito de lucro real. Cito suas palavras:

A jurisprudência pacificada pela 1ª SEÇÃO do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA reconhece a não, incidência do IRPJ sobre o lucro inflacionário:

[...]

Seguindo tal entendimento, a UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL) se manifestou recentemente (doc. nº 02), nos autos da Ação Anulatória nº 5001851-14.2017.4.03.6130, em trâmite na 1ª VARA FEDERAL DE OSASCO, que é caso idêntico ao presente (mesmas partes, mesma matéria, apenas período de apuração distinto), de forma favorável à tese da Requerente, reconhecendo a não incidência do IRPJ sobre o lucro inflacionário, tendo deixado de apresentar contestação naquela ação, com base na Portaria PGFN nº 502/2016 (doc. nº 03), que lhe autoriza deixar de contestar, e/ou recorrer, quando a matéria discutida já estiver pacificada pelo E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA de forma favorável à tese defendida pelo contribuinte.

Esta matéria não foi impugnada na primeira instância. Assim, tenho que deva ser considerada preclusa e não deva ser conhecida originalmente em sede de recurso voluntário sob pena de supressão de instância, conforme previsão do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A posição aqui adotada está em linha com a jurisprudência do CARF conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

**NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.**

Não se conhecem dos argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, dada a configuração da preclusão processual. (Acórdão CARF nº 9303-005.413, de 25/07/2017)

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Considera - se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei. (Acórdão CARF nº 9202-009.064, de 23/09/2020)

**PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.**

Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. (Acórdão CARF nº 1401-003.018, de 22/11/2018)

Assim, neste ponto, voto por não conhecer da alegação lançada originalmente na petição protocolada após a interposição do recurso voluntário.

**Conclusão.**

Voto por não conhecer do recurso de ofício, e, quanto ao recurso voluntário, por afastar a arguição de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial para reconhecer que, no ano-calendário 2004, a infração apurada pela fiscalização no valor de R\$ 1.570.563,96 reduziu o prejuízo fiscal apurado no ajuste anual do lucro real de R\$ 68.805.592,96 para R\$ 67.235.029,00.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

## Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vénia ao brilhante voto do nobre colega Relator, dele divirjo tão somente no que se refere ao conhecimento da petição protocolada em 17/09/2018 (fls. 773 a 817) e reiterada na petição de 15/05/2020 (fls. 835/836).

A contribuinte peticionou no processo e acresceu às razões anteriormente expostas a alegação de que o IRPJ não poderia incidir sobre o lucro inflacionário, “*que constitui mera atualização das demonstrações financeiras do balanço patrimonial, sob pena de violação aos artigos 153, inciso III, da CF/88, e 43, do CTN, bem como à legislação federal pertinente (Leis 7.799/89 e 9.065/95, e artigo 146 do RIR/99)*”.

Entendeu o nobre colega relator que a Recorrente teria inovado em suas razões recursais lançando mão de argumento não apresentado em sede de impugnação e por isso entendeu aplicável o art. 17 do RPAF e o instituto da preclusão.

Grande parte da doutrina, fundada nas lições de Giuseppe Chiovenda, classifica a preclusão como sendo a perda da faculdade de praticar determinado ato processual. Segundo LUIZ GUILHERME MARIRONI:

“... a preclusão consiste – fazendo-se um paralelo com figuras do direito material, como a prescrição e a decadência – na perda de “direitos processuais”, que pode decorrer de várias causas. Assim como acontece com o direito material, também no processo a relação jurídica estabelecida entre os sujeitos processuais pode levar à extinção de direitos processuais, o que acontece, diga-se, tão freqüentemente quanto em relações jurídicas de direito material. A preclusão é o resultado dessa extinção, e é precisamente o elemento (aliado à ordem legal dos atos, estabelecida na lei) responsável pelo avanço da tramitação processual.” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Manual do Processo de Conhecimento*, cit., p. 665.)

Entretanto, para uma melhor hermenêutica do instituto, necessário analisar a sua razão de ser e, nesse sentido, como leciona Giannico (GIANNICO, Maurício, A Preclusão no Direito Processual Civil Brasileiro, 2005, p. 71), *pode-se dizer que a preclusão é um mecanismo apto a acelerar a entrega da tutela jurisdicional, privilegiando a objetividade, a celeridade e a efetividade no desempenho do monopólio estatal da jurisdição e funciona como verdadeira mola propulsora do processo avante.*

No que se refere às espécies de preclusão, de acordo com a doutrina podemos classificar o instituto da preclusão da seguinte forma, a saber: preclusão temporal; preclusão lógica; preclusão consumativa; e preclusão *pro iudicato*.

Não há dúvidas que no Processo Civil é possível nos depararmos com a aplicação clara dessas espécies de preclusão, mas isso sob uma ótica de um processo judicial regido por uma série de princípios processuais próprios. A título de exemplo, a fase instrutória é muito mais

ampla e permite intimações para as partes dizerem se tem mais provas a produzir, algo que não ocorre no processo administrativo fiscal.

Por seu turno, o conjunto de regras e princípios que informam o Processo Administrativo Tributário guarda especificidades que facilitam apontar diferenças específicas com relação ao processo civil. Princípios tais como o da oficialidade, verdade material e informalidade, por exemplo, são característicos do contencioso administrativo fiscal.

Os dispositivos legais que tratam da preclusão no processo administrativo fiscal não podem ser interpretados de forma dissociada dos fatos cuja elucidação é a própria tônica de todo o processo está a lhe servir de instrumento.

Assim é que, o instituto da preclusão deve ser interpretado dentro da lógica de sua utilidade, qual seja, garantir segurança jurídica, ordem e celeridade processual. Entretanto, na esfera do processo administrativo fiscal ele deve ser interpretado de acordo com suas especificidades e na busca do respeito aos seus princípios próprios, como a busca da verdade material.

De fato, o RPAF não trata expressamente da preclusão consumativa, mas sim, dispõe expressamente sobre uma clara preclusão temporal no art. 15 do Decreto n.º 70.235/72, em que determina o prazo máximo para apresentação da impugnação.

O processo administrativo fiscal ele é instrumento em busca de um resultado útil. A preclusão existe como mola propulsora do processo, garantindo-lhe celeridade e evitando a ocorrência de tumultos processuais.

Claramente não foi o que ocorreu no presente caso.

Trata-se de lançamento realizado em 13/11/2008 que apura fatos geradores do ano de 2003. O julgamento de primeira instância administrativa ocorreu em 10 de novembro de 2009 e o Recurso Voluntário foi apresentado em 29 de janeiro de 2010 e, apenas agora, mais de 11 anos após a sua apresentação foi posto à apreciação deste tribunal administrativo.

Por sua vez, a referida petição não conhecida pelo nobre colega relator data do ano de 2018, quase 4 anos antes do presente julgamento. Não houve qualquer intenção de tumultuar o andamento do processo.

Necessário ressaltar ainda que o debate a respeito do aparente conflito entre a preclusão e a busca pela verdade material não se encerra no assunto objeto do presente voto, vai muito além.

A esse respeito pertinente citar precedente unânime da CSRF no Acórdão 9202-002.295 de Relatoria da então Conselheira Susy Gomes Hoffman:

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ADA TEMPESTIVO.  
APRESENTAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRECLUSÃO. NÃO  
CONFIGURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE  
MATERIAL.

O princípio da verdade material determina que o processo administrativo tributário seja conduzido de modo a que o seu desfecho seja amparado, da melhor maneira possível, na verdade dos fatos apurados. A apresentação do Ato Declaratório Ambiental, tempestivo, pelo contribuinte, ainda que posteriormente à impugnação, por desbancar o fundamento mesmo da autuação, não pode ser desconsiderada, sob pena de se solucionar o respectivo processo administrativo fiscal em descompasso com a verdade dos fatos, apenas em benefício de formalidades procedimentais.

Peço vênia para citar trecho do respectivo voto

O princípio da verdade material restaria absolutamente desrespeitado, no presente caso, se não se aceitasse, como prova, o Ato Declaratório Ambiental apresentado pelo contribuinte, independentemente do momento em que tal apresentação ocorreu. E de uma forma bastante afrontosa, na medida em que não se estaria a negar a busca propriamente dita da verdade real. Mais grave, estar-se-ia, sim, a fechar os olhos à verdade real efetivamente comprovada nos autos.

A previsão de um momento próprio para a produção probatória, em princípio e em tese, funciona como uma baliza, uma orientação acerca do momento mais propício para a comprovação dos fatos que serão analisados nos autos. Não pode servir de obstáculo intransponível, pois que, neste caso, como no presente caso, tal baliza importaria violação dos princípios que devem sempre nortear a condução do processo administrativo fiscal, como a verdade material.

Cite-se Eduardo Domingos Bottallo, ao comentar o Decreto nº 7.574/2011:

*“Com relação à prova documental, declara o parágrafo 4º do dispositivo ora sob comentário que a não ser em casos excepcionais, os mesmos deverão ser apresentados com a impugnação, sob pena preclusão. Esta previsão não se compraz com a tradicional vocação do processo administrativo tributário, orientado para a busca da verdade material. Não bastasse isso, a Lei nº 9.784/1999 que, como já foi dito em outra oportunidade, trata do processo administrativo federal, não abona tal limitação na medida em que assegura ao administrado o direito de ‘formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente’ (art. 3º, III). Antes da decisão não significa, como é óbvio, com a impugnação, como, indevidamente se pretendeu impor ao processo administrativo tributário federal, tornando clara a incompatibilidade entre esta determinação e as exigências da ampla defesa, com os meios a ela inerentes”*

Deve-se ter em mente, sempre, que as normas de cunho processual e procedural são constituídas por uma característica essencial: a instrumentalidade. Não são normas que encerram uma finalidade em si mesmas. Elas devem servir, devem instrumentalizar, da melhor maneira possível, a aplicação do direito material. Se, num caso concreto, a aplicação cega de uma dada norma procedural importar, como importa no presente caso, uma violação da sua instrumentalidade, violando a finalidade para que fora editada, tal aplicação não pode imperar.

É nesta toada que acolho o Ato Declaratório Ambiental apresentado pelo contribuinte, de sorte que a glosa da área declarada como de preservação permanente, que se deu justamente com base na ausência do ADA, não pode subsistir.

Ressalte-se que não estou aqui a defender inexistência de preclusão no processo administrativo fiscal ou negando aplicação de dispositivo legal. Pelo contrário. Vários são os precedentes e votos de minha lavra onde aplico a preclusão, seja consumativa ou temporal.

Entretanto, a interpretação e aplicação do instituto da preclusão tem que se ater às peculiaridades do caso concreto, sempre levando em consideração os princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

No presente caso entendo que as razões adicionais apresentadas devem ser conhecidas vez que: (i) não houve nenhuma intenção do contribuinte em atrasar o andamento ou criar tumulto processual, que é a grande razão de existir do instituto da preclusão, e; (ii) mesmo que assim não fosse, entendo ter ocorrido a hipótese excludente prevista na alínea b, §4º. do art. 16 do Dec. 70.235/71. Explico.

Nos termos do que dispõe o referido dispositivo legal:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) **refira-se a fato ou a direito superveniente;**
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

Ora, em que pese a regra do processo administrativo fiscal, com o objetivo de evitar tumultos processuais e garantir a celeridade, seja a aplicação da preclusão, o próprio RPAF explicita situações excludentes à essa regra. Uma delas é a ocorrência de fato superveniente, o que entendo ter ocorrido no presente caso.

Em que pese a alegação de que o IRPJ não poderia incidir sobre o lucro inflacionário, “que constitui mera atualização das demonstrações financeiras do balanço patrimonial, sob pena de violação aos artigos 153, inciso III, da CF/88, e 43, do CTN, bem como à legislação federal pertinente (Leis 7.799/89 e 9.065/95, e artigo 146 do RIR/99)” não seja tese nova ou superveniente e poderia ter sido arguída desde a impugnação, o fato é que o Recorrente centra a sua base argumentativa no fato de que a PGFN já teria inserido tal matéria em sua “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer” bem como o fato de o contribuinte supostamente ter logrado êxito judicial em matéria semelhante.

Ocorre que, tanto a Lista da PGFN (06/04/2020) quanto as decisões judiciais favoráveis que acosta (01/08/2018) são posteriores à apresentação da impugnação e/ou Recurso Voluntário da contribuinte, razão pela qual são fundamentos que jamais poderiam ter sido alegados anteriormente.

Ademais, a alínea b, §4º. do art. 16 do Dec. 70.235/71 refere-se a **fato ou direito superveniente**. Ora, em que pese as alegações de direito pudesse ser lançadas já em impugnação, as questões fáticas trazidas pela recorrente (Lista de Dispensa de PGFN e decisões judiciais) são claramente supervenientes.

Em que pese entenda, *prima facie*, que o contribuinte esteja de certa forma alargando a interpretação e decisões do STJ sobre o tema, bem como tenha dúvidas se a mesma lhe socorreria no caso concreto, o fato é que entendo que tais razões e argumentos efetivamente devam ser conhecidos, garantindo-lhe o contraditório e ampla defesa por se tratar da exceção legal prevista no RPAF.

Outrossim, cumpre registrar que em que pese reconheça que a interpretação da aplicação do art. 19-E da Lei 10.522/02 tenha sido disciplinada pela Portaria n. 260/2020 e entendido pela sua não aplicação a análises de ordem processual, com a devida vênia, entendo que a referida interpretação acaba por restringir a aplicação do dispositivo legal.

Isto porque, o referido art. 19-E refere-se a processos administrativos de determinação e exigência de crédito tributário, como o qual nos deparamos no presente caso. Por sua vez, o conhecimento ou não de determinada matéria, em que pese seja análise de ordem processual, sempre se dá no âmbito do próprio processo, que no caso resultará em exigência de crédito tributário.

Entretanto, tendo em vista competir ao Presidente de Turma a proclamação do resultado, com a aplicação ou não do art. 19-E, tal matéria acaba por fugir da minha competência de análise.

Assim, face a tudo quanto exposto, divergi do voto do Relator tão somente para conhecer das matérias trazidas nas petições posteriores ao Recurso Voluntário por entender restar aplicável a exceção prevista na alínea b, §4º. do art. 16 do Dec. 70.235/71. Tendo sido minha divergência vencida por voto de qualidade, acompanho o relator integralmente em todos os demais termos do seu voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva