



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10073.720423/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.350 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria APROVEITAMENTO DE PREJUÍZO
Recorrente VOTORANTIM SIDERURGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PRELIMINAR. NULIDADE. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. FATOS GERADORES DISTINTOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Incorre duplicidade de lançamentos, quando os fatos geradores são distintos.

AUDITORIA FISCAL. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, referentes a períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja, na apuração de lucro líquido ou real e compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos não atingidos pela decadência. Os ajustes decorrentes desse procedimento somente podem implicar em alterações nos resultados tributáveis de períodos não decaídos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL ANUAL. IRPJ. PREJUÍZO FISCAL SALDOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Submetem-se à tributação os valores dos prejuízos fiscais, indevidamente compensados, se os documentos constantes dos autos demonstram que a pessoa jurídica não detém os saldos acumulados registrados nos livros LALUR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL ANUAL. CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Submetem-se à tributação os valores das bases de cálculo negativas, indevidamente compensados, se os documentos constantes dos autos demonstram que a pessoa jurídica não detém os saldos acumulados registrados nos livros LALUR.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a alegação de decadência e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Caio César Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor de mérito, o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano-calendário de 2006, dos quais o interessado foi cientificado em 19/04/2011 (fl. 392). Sobre os valores lançados incidu multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais encargos de juros moratórios.

Dado preciso relatório realizado pela DRJ transcrevo-o em sua íntegra complementando-o ao final no que necessário:

Os autos de infração lavrados constam às fls. 375/391. As infrações apuradas foram as seguintes:

IRPJ Compensação indevida de prejuízo fiscal efetuada no exercício 2007 – ano-calendário 2006, em função de insuficiência de saldo de prejuízo acumulado.

CSLL Compensação indevida de base negativa de CSLL efetuada no exercício 2007 – ano-calendário 2006, em função de insuficiência de saldo de base negativa.

Consta do Termo de Constatação Fiscal, às fls. 372/374, o que segue:

COMPENSAÇÃO EM EXCESSO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CALCULO NEGATIVA DA CSLL:

Segundo a fiscalização, o contribuinte efetuou compensação de prejuízo fiscal na DIPJ do exercício 2007, referente ao ano-calendário 2006, lançando valores excedentes ao saldo de prejuízo fiscal existente em 01/01/2006 (R\$542.057,31) e ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 0,00), conforme demonstrado abaixo e nos formulários "Inconsistências do Contribuinte - Compensação de Prejuízos e Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais", e Demonstrativo de Compensação de BC Negativa", gerados pelo sistema SAPLI - Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL, da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

- a - Saldo de prejuízo fiscal em 01/01/2006: R\$ 542.057,31*
- b - Limite para compensação de prejuízo: R\$ 542.057,31*
- c - Compensação de prejuízo efetuada em 2006: R\$ 3.498.143,06*
- d - Excesso de compensação R\$ 2.956.085,75*
- e - Saldo de BC negativa da CSLL de períodos anteriores, em 01/01/2006: R\$ 0,00*
- f - Limite para compensação de BC negativa: R\$ 0,00*
- g - Compensação de BC negativa efetuada em 2006: R\$ 1.508.915,64*
- h - Excesso de compensação de BC negativa: R\$ 1.508.915,64*

EXAME DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE

Intimado, o contribuinte, em 13/10/2010, apresentou documentos contendo as suas justificativas para a regularidade de compensações de prejuízos e de base de cálculo negativa da CSLL referentes ao ano-calendário 2006:

- Quanto às inconsistências de R\$ 3.498.143,06 no prejuízo fiscal, e R\$ 1.508.915,64 na base de cálculo negativa da CSLL, do ano-calendário 2006, alega que compensou integralmente nas DIPJ 2001 e 2002, sem a limitação de 30%, os saldos existentes, tendo sido autuada em maio de 2006, sendo que teria recolhido as diferenças de imposto e contribuição resultantes ora apontadas, retornando os valores originais compensados a maior na parte B do LALUR, compensando-os em 2006;

CONSTATAÇÃO DAS DIFERENÇAS OBJETO DE AUTO DE INFRAÇÃO

A fiscalização, tendo em vista que o SAPLI faz o acompanhamento ano a ano dos saldos de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL, através dos valores declarados pelo contribuinte nas suas declarações de Imposto de Renda - DIPJ, constatou como corretos os valores acima citados (letras d e h), relativos ao excesso de compensação de prejuízo no ano-calendário 2006, e da base de cálculo negativa da CSLL, por insuficiência de saldos de prejuízos e de BC negativa.

Sendo assim, foram lavrados autos de infração de IRPJ e de CSLL, em razão de compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, efetuada no exercício 2007 – ano-calendário 2006, por insuficiência de saldo de prejuízo acumulado e de base negativa de CSLL.

Inconformado, o interessado apresentou, em 19/05/2011, impugnação de fls. 395/414, requerendo o provimento da impugnação e o cancelamento do lançamento, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente

. que se verifica a nulidade do auto de infração, na medida em que está embasado em critério imprestável para a apuração do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, ora compensado, já que o Agente Fiscal não atentou para o fato de que os valores do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, ora em discussão, são os mesmos que os glosados no procedimento administrativo nº 19515.001075/2006-30 (Doc. 02), que culminou com a lavratura de auto de infração, sendo que os respectivos valores lá exigidos foram devidamente recolhidos aos cofres da União, em 29.06.2006 (Doc. 03), e portanto, encontram-se extintos, nos termos do art. 156, I, do CTN.

. que no procedimento administrativo nº 19515.001075/2006-30 fora autuada em razão de ter compensado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, apurados em 2000 e 2001, acima do limite dos 30% (trinta por cento) previstos pela legislação aplicável.

. que o valor apurado pela Autoridade Fiscal à época da fiscalização como excedente é exatamente o mesmo valor declarado no presente caso.

. que o ordenamento pátrio não admite a prevalência de dois lançamentos que pretendem cobrar o mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador.

. que a Autoridade Fiscal deveria ter recomposto todo o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurado, procedimento este que certamente culminaria com o reconhecimento de que o montante ora autuado corresponde ao saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL compensado acima do limite de 30% no ano-calendário de 2001.

. que, caso prevaleça o entendimento de que o presente auto de infração é válido, o que se verificou foi mera postergação de tributo, a exigir a aplicação da norma constante dos §§ 4º e 6º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77, segundo interpretação oficial constante do Parecer Normativo COSIT 02/96; que, se não houvesse reduzido a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devida em 2001, com o aproveitamento de prejuízo fiscal e bases negativas da CSLL, poderia perfeitamente fazê-lo nos anos seguintes, na medida em que o lucro tributável nos anos posteriores foi positivo, tendo recolhido IRPJ e CSLL.

. que este entendimento está sedimentado no âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição da Súmula nº 36: “A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado por 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 pagaposteriormente.”

No mérito

. que o tributo já extinto por força da ocorrência da decadência, nos termos dos artigos 156, V, do Código Tributário Nacional.

. que a decadência aqui referida não se relaciona diretamente ao direito de o Fisco exigir valores atinentes ao ano-calendário de 2006, mas sim, à possibilidade de se questionar o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurado no ano-calendário de 2001.

. que, no caso vertente, muito embora o Fisco pretenda fixar tão somente o ano-calendário de 2006 como objeto do auto de infração, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, cuja desconsideração deu origem à glosa das compensações, tiveram origem em anos anteriores (mais precisamente em 2001), produzindo, por óbvio, efeitos sobre períodos de apuração subsequentes.

. que não se pode admitir que o auto de infração, cientificado em 19.04.2011 (mais de dez anos após a ocorrência dos supostos fatos geradores), verse sobre a revisão de fatos que integraram o lançamento por homologação do IRPJ e da CSLL de anos anteriores a 2006, pois, naquela data, tais fatos tornaram-se imutáveis, sofrendo os efeitos da cristalização decorrente da decadência.

. que a impossibilidade de revisão de fatos cobertos pela decadência, e que já poderiam ter sido questionados pelo Fisco em datas anteriores, mediante lançamento de ofício, é questão que vem se tornando cada vez mais firme na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; cita ementas de acórdãos do CARF.

. que as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL foram efetuadas corretamente.

. que, ao final do ano-calendário de 2000, apurou prejuízo fiscal, no valor de R\$ 15.191.648,37, e base de cálculo negativa de CSLL, no valor de R\$

17.143.850,18, conforme atesta o LALUR nº 11 (Doc. 04). Tais valores são oriundos dos saldos dos anos de 1996, 1997 e 1998 (prejuízo fiscal) e 1999 (base de cálculo negativa de CSLL).

. que, diante da apuração desses valores, compensou, em 2001, a totalidade dos referidos montantes, isto é, acima do limite dos 30%, previsto pelos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.065/95, à época amparada por medida judicial que assim lhe permitia.

. que, em maio de 2006, sofreu fiscalização, tendo sido lavrado auto de infração (Processo nº 19515.001075/2006-30), por meio do qual a Autoridade Fiscal procedeu à glosa dos valores compensados acima do limite dos 30%.

. que, posteriormente, a diferença dos 70% (resultante da compensação a maior) foram contabilizadas na parte B do LALUR, somente no ano-calendário de 2006 (Doc. 05), acarretando à Impugnante um crédito no valor de R\$ 3.498.143,06 (prejuízo fiscal) e R\$

1.508.915,62 (base de cálculo negativa de CSLL); que exatamente por esse motivo que a

Impugnante, no ano-calendário de 2006, efetuou a compensação do prejuízo fiscal e base de

cálculo negativa de CSLL, ora glosada pela Autoridade Fiscal.

. que deve-se observar, desde logo, que por um lapso, deixou de retificar suas DIPJs e LALUR, desde 2001, quando foi autuada pela compensação a maior do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Ademais, o valor remanescente do saldo de 2001 não foi utilizado nos anos seguintes, sendo compensado somente no ano-calendário de 2006.

. que traz à baila tabela que demonstra os valores dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados desde 2001 (fls. 408/409).

. que verifica-se, facilmente, que possui, no ano-calendário de 2006, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 3.498.143,06, e R\$ 1.508.915,64, ora compensado e glosado pela Autoridade Fiscal.

. que o lançamento deve ser prontamente cancelado, tendo em vista que o descasamento de informações entre o sistema da Receita Federal (SAPLI) e a apuração contábil e fiscal da Impugnante foi devidamente sanado.

. que deve-se excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme recente julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CARF.

. que a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

. que o § único do artigo 43, da Lei nº 9.430/96, prevê a incidência de juros de mora somente sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, e não sobre a multa de ofício.

. que, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113, do CTN, verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo.

A DRJ entendeu pela insubsistência dos argumentos expendidos em sede de impugnação restando assim ementado o julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PRELIMINAR. NULIDADE. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS. FATOS GERADORES DISTINTOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Incorre duplicidade de lançamentos, quando os fatos geradores são distintos.

AUDITORIA FISCAL. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, referentes a períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja, na apuração de lucro líquido ou real e compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos não atingidos pela decadência. Os ajustes decorrentes desse procedimento somente podem implicar em alterações nos resultados tributáveis de períodos não decaídos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL ANUAL. IRPJ. PREJUÍZO FISCAL SALDOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES. INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Submetem-se à tributação os valores dos prejuízos fiscais, indevidamente compensados, se os documentos constantes dos autos demonstram que a pessoa jurídica não detém os saldos acumulados registrados nos livros LALUR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL ANUAL. CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

INEXISTÊNCIA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Submetem-se à tributação os valores das bases de cálculo negativas, indevidamente compensados, se os documentos constantes dos autos demonstram que a pessoa jurídica não detém os saldos acumulados registrados nos livros LALUR.

JUROS DE MORA

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

Irresignada com a decisão a contribuinte interpõe o presente RV suscitando em suma a nulidade do lançamento, a ocorrência de decadência, a glosa indevida da compensação ante a ilegitimidade da "trava dos 30" e a impossibilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

1. Preliminar de nulidade do lançamento:

Sustenta o recorrente a nulidade do lançamento por eventual *bis in idem* ante ao processado em sede dos autos n. 19515.001075/2006-30, que culminou com a lavratura de auto de infração, sendo que os respectivos valores lá exigidos foram devidamente recolhidos, e portanto, encontram-se extintos, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Não prosperam os argumentos expendidos pela recorrente na medida em que os fatos geradores são diversos, logo, não há que cogitar-se de *bis in idem* ao que adoto como razões de decidir aquelas lançadas pela DRJ para afastar a preliminar:

No que tange a alegação de que os valores do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, ora em discussão, seriam os mesmos que os glosados no procedimento administrativo nº 19515.001075/2006-30, a meu juízo, não se sustenta. Ao contrário do que alega o interessado, os excedentes autuados no presente processo e no processo nº 19515.001075/2006-30 são distintos, a saber:

Presente processo:

- Excesso de prejuízo fiscal: R\$ 2.956.085,75
- Excesso de base negativa de CSLL: R\$ 1.508.915,64

Processo nº 19515.001075/2006-30:

- Excesso de prejuízo fiscal: R\$ 3.498.143,06
- Excesso de base negativa de CSLL: R\$ 1.483.693,48

Ademais, em que pese o interessado ter razão quando afirma que o ordenamento pátrio não admite dois lançamentos sobre o mesmo fato gerador, basta cotejar o processo de nº 19515.001075/2006-30 com o presente processo, para constatar que os fatos geradores são distintos. Este trata de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, enquanto aquele de fatos geradores ocorridos em 2001. Inocorre duplicidade de lançamentos, quando os fatos geradores são distintos.

Diante do exposto, não vislumbro nulidade qualquer no ato de lançamento ao que passo análise argumento da decadência.

2. Decadência:

Antes de adentrar ao mérito sustenta o recorrente que, muito embora o Fisco pretenda fixar tão somente o ano-calendário de 2006 como objeto do auto de infração, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, cuja desconsideração deu origem à glosa das compensações, tiveram origem em anos anteriores (mais precisamente em 2001), produzindo efeitos sobre períodos de apuração subsequentes.

Outro sorte não encontra o recorrente na medida em que incorrente a decadência conforme as substanciosas razões de decidir lançadas pela DRJ:

De fato, o prazo decadencial de cinco anos para a constituição de ofício do crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 173, I, do CTN, exceto para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja norma de contagem do prazo decadencial é deslocada da regra geral para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal, ou seja, de cinco anos contados a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação ou ausência de pagamento.

Contudo, os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos, como é o caso dos autos.

Embora os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL, como alega o interessado, possam ter origem em 2001, ou mesmo em anos anteriores, cabe destacar que os efeitos tributários contestados pela autoridade fiscal repercutiram em exercício futuro (época da efetiva compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL), qual seja, no ano-calendário de 2006, não decaído.

Acrescente-se que é dever do interessado manter e exibir os documentos que apoiam os registros contábeis e fiscais, ainda que tenha como origem um fato anterior ocorrido em período de apuração fiscal já decaído, haja vista a pessoa jurídica dever conservar os documentos de sua escrituração relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis

de exercícios futuros, enquanto não ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios, consoante determina o artigo 37 da

Lei nº 9.430, de 1996 (base legal do artigo 264, § 3º, do RIR de 1999), in verbis:

“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.”

Portanto, é possível ao Fisco, em 19/04/2011 (data da ciência do auto de infração) questionar prejuízo fiscal e base negativa de CSLL indevidamente compensados no ano-calendário 2006, ainda que tais prejuízos e bases negativas se refiram a períodos anteriores, uma vez que sobre o período autuado (ano-calendário de 2006) não havia incorrido decadência.

Neste sentido, reproduz-se ementa do Egrégio Conselho de Contribuintes:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO NOS PREJUÍZOS FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA. - A autoridade administrativa procederá às alterações que julgar cabíveis em prejuízos fiscais apurados pela pessoa jurídica relativamente a período já alcançado pela decadência. Nesse caso, é vedada apenas a constituição de crédito tributário concernente a tal período. 1º Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-09.625 em 29.05.2008. Publicado no DOU em: 07.11.2008.

Dessa forma, improcede a alegação de decadência.

3. Do mérito:

3.1 Glosa compensação prejuízo fiscal sem a "trava de 30%":

A matéria de mérito do presente RV é recorrente perante esta turma filiando-me a entendimento vencido capitaneado pelo Conselheiro vice-presidente Caio Quintella que peço vênha aos colegas para transcrever suas razões de decidir já conhecidas por todos.

No presente RV sustenta a contribuinte recorrente a indevida glosa da compensação pelo limite de 30% do lucro líquido ajustado na compensação de prejuízos no cálculo do IRPJ.

A aplicabilidade da limitação de 30% do lucro apurado no período para o aproveitamento dos prejuízos percebidos pelo contribuinte (*trava de 30%*) é matéria há muito debatida neste E. CARF.

Ainda que a jurisprudência deste C. Conselho, inicialmente, tenha apontado de forma predominante pelo afastamento de tal *trava*, desde de 2009, após o julgamento do RE nº 344.994/PR, instaurou-se profunda divergência sobre tema - com variações sazonais quanto à tese prevalecente -, ainda existindo até hoje posicionamentos discrepantes sobre o tema.

Acrescente-se que, certo e reconhecido que o RE nº 344.994/PR apenas analisou e chancelou a constitucionalidade da denominada *trava de 30%* apenas pelo seu aspecto e dinâmica temporal (abortando temas como anterioridade, irretroatividade e direito adquirido), a matéria, hoje, é amplamente debatida no RE nº 591.340-RG, potencialmente abrangendo o tema específico agora sob julgamento, restando afetado pela sistemática da repercussão geral e pendente de julgamento até hoje.

Feitos tais comentários, deve-se considerar também, a título informativo, que, ainda que sem efeito jurisdicional, há sólidos argumentos pela (i)legitimidade da "trava dos 30%":

No que toca à limitação interperiódica percentual prevista nas Leis nº 8.981/95 e nº 9.065/95, esta visa diluir no tempo os efeitos das reduções de lucro tributável em decorrência de prejuízos fiscais anteriores.

Ocorre que com a extinção da sociedade incorporada, a imposição da limitação consistente na chamada "trava" dos 30%, implicaria na extinção do direito ao aproveitamento dos prejuízos acumulados. Posto que, tal limitação tem como pressuposto a continuidade das atividades do contribuinte, de maneira a permitir a gradual compensação.

Verifica-se que o verdadeiro objetivo da limitação é a manutenção do fluxo arrecadatório e nunca o fenecimento do direito do contribuinte deduzir o prejuízo de exercícios anteriores com os lucros futuros, o que a trava visa é que isto ocorra de forma paulatina.

Vale ressaltar que a legislação tributária veda o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da incorporada pela incorporadora, o que não é o caso em análise.

Neste diapasão, segue o entendimento já consolidado deste Colegiado segundo o qual não se aplica à empresa extinta por incorporação o limite 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Neste sentido:

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. INCORPORAÇÃO E CISÃO

À empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (CARF, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, acórdão 1201.00.108, julgado em 18/06/2009)

IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODO ANTERIORES. CISÃO. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO.

Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas à continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos.

Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dês que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste

Conselho. (*Primeiro Conselho de Contribuintes, Sétima Câmara, acórdão 10709.447, julgado em 13/08/2008*)

A vedação à compensação integral dos prejuízos fiscais está intimamente ligada à continuidade das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação. No entanto, nos casos de extinção da pessoa jurídica não deve perdurar a “trava” dos 30%. Além disso, há vedação expressa (Decreto-lei 2341/87, art. 32 e 33) ao aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada pela incorporadora.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar o Auto de Infração.

Assim como acima defendido, em diversas outras oportunidades, esta mesma Turma há muito debateu sobre o assunto posicionando-me favoravelmente à tese pugnada pelo contribuinte, o que também permite uma abordagem mais sumarizada da questão.

Independentemente de haver entendimento de que a compensação de prejuízos tenha natureza de *benesse* fiscal, a verificação de incidência e a aplicação das normas referentes a tal dinâmica devem se pautar em observação sistemática e racional das demais normas do sistema que informam e constroem a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, seus regimes de apuração, restando inafastavelmente submetida ao conteúdo do art. 43 do CTN.

Nesse sentido, a apuração pelo *lucro real* (e da própria base de cálculo da CSLL), ainda que dentro dos atuais regimes de apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas seja aquele que talvez permita uma maior aproximação do *lucro efetivamente percebido* pelo contribuinte, é totalmente permeada por ficções, presunções, convenções e abstrações jurídicas, as quais permitem seu manejo prático e eficiente pelo Estado.

A sazonalidade da incidência de tais tributos, adotando um período igual ou inferior ao anual para seu ciclo fenomenológico, é uma dessas construções ficcionais. Sobre isso, com muita clareza e técnica, é o comentário do Professor Luís Eduardo Schoueri¹

Fica claro aqui que o lucro real, apesar da denominação que recebeu, nada mais é do que uma realidade construída, artificiosa, sobre a qual recai a tributação.

A própria periodização do imposto de renda é construção artificial, na medida em que não é possível conhecer a efetiva capacidade contributiva de uma pessoa jurídica antes que esta encerre suas atividades. No entanto, a estipulação de um período para a apuração do imposto de renda é medida indispensável diante das necessidades financeiras do Estado e da supremacia do interesse público.

Afinal, fosse o Estado esperar que todas as pessoas jurídicas encerrassem suas atividades (e todas as pessoas físicas falecessem, no caso do imposto de renda das pessoas físicas) para então exercer seu poder tributante, certamente os cofres públicos não teriam recursos para fazer frente a todas as

¹ Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

despesas estatatas, ainda mais se considerar a importância arrecadatória do imposto de renda.

Considerando tal lição, é evidente que o prejuízo verificado pelas pessoas jurídicas é elemento diretamente relacionado ao conceito de *renda*, principalmente diante da necessidade de compensá-lo em períodos posteriores para revelar a real capacidade contributiva do contribuinte (corretamente fracionando-se o vencimento das obrigações tributárias em períodos cíclicos e sucessivos).

E foi exatamente dentro de tal sistemática de periodização em que foi inserida a regra contida nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, que estabelece a referida limitação do aproveitamento do prejuízo em cada período.

No entender deste Conselheiro, não se está diante de regulamentação de concessão de benefício, ou de norma atinente à materialidade da tributação da renda, mas sim de mero *diferimento* do aproveitamento do prejuízo efetivamente verificado e plenamente compensável, como medida de garantir ao Erário federal valores *mínimos* de arrecadação dos tributos em cada período - apresentando, inclusive, uma relação muito maior da sua razão de existir com o Direito Financeiro do que com o Direito Tributário.

Comprovando a natureza de simples *diferimento* de tal método controle fiscal, confira-se trecho da Exposição de Motivos da MP nº 998/05, convertida na Lei nº 9.065/95:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95).

*Ocorre hoje vacacio legis em relação à matéria. **A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo** (destacamos).*

Historicamente, a limitação do aproveitamento do prejuízo sempre foi *temporal*, que quando muito impunha ao contribuinte prazo para compensação a partir da sua formação, mas permitindo um abatimento integral da monta alcançada. A limitação *quantitativa* é inovação do Legislador de 1995, que - visando preservar a capacidade contributiva e o devido alcance da incidência dos tributos - coincidiu com a retirada da referida limitação cronológica.

Assim, essa nova dinâmica de compensação de prejuízos acumulados instaurada em 1995 pressupõe a continuidade das operações do contribuinte, de forma que não haja supressão da parcela do prejuízo compensável. De fato, tal método apresenta-se lógico e juridicamente adequado dentro da possibilidade de sempre (vez que afastada a limitação temporal) se *realocar* em períodos posteriores a parcela do prejuízo não abatida naquele momento presente.

Claramente, dentro dessa lógica e considerando a expressa afirmação na Exposição de Motivos de que não deveria tal *controle* quantitativo do aproveitamento do

prejuízo implicar em supressão do direito ao integral abatimento, a limitação da *trava de 30%* corporificada nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Subsidiariamente, porventura vencido passo a enfrentar a questão da aplicação de juros de mora na multa de ofício.

3.2 Aplicação de juros de mora multa de ofício:

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta para negar provimento ao recurso voluntário neste aspecto.

Processo nº 10073.720423/2011-19
Acórdão n.º **1402-003.350**

S1-C4T2
Fl. 685

4. Conclusão:

Pelo exposto, deve ser provido o Recurso Voluntário do Contribuinte.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão da DRJ recorrido para cancelar o lançamento de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, no seu voto, por entender que a pessoa jurídica pode compensar o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%, conclui no sentido de ar provimento ao recurso voluntário. Contudo, no entender do colegiado discorda-se do i. relator, decidindo-se, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário.

A base de cálculo negativa de CSLL poderá ser compensada com as bases de cálculo posteriormente apuradas, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado (base positiva). Não há previsão legal que permita a compensação de base negativa acima deste limite. Entretanto, verifica-se que o presente auto de infração trata-se de **compensação de prejuízos inexistentes**, e não de excesso em relação ao limite legal de 30%, referido nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização comparou os saldos acumulados de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL em 01/01/2006 constantes do sistema SAPLI da Secretaria da Receita Federal do Brasil com os montantes declarados na DIPJ/2007 – ano-calendário de 2006, e constatou que o interessado compensou montantes de prejuízos fiscais e de bases negativa de CSLL em valores superiores ao que dispunha, conforme reprodução a seguir.

1 - COMPENSAÇÃO EM EXCESSO DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL:			
O contribuinte em tela efetuou compensação de prejuízo fiscal na DIPJ do exercício 2007, referente ao ano-calendário 2006, lançando valores excedentes ao saldo de prejuízo fiscal existente em 01/01/2006 (R\$ 542.057,31) e ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 0,00), conforme demonstrado abaixo e nos anexos formulários "Inconsistências do Contribuinte-Compensação de Prejuízos e Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais", e Demonstrativo de Compensação de BC Negativa", gerados pelo sistema SAPLI-Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL, da Secretaria da Receita Federal do Brasil:			
a - Saldo de prejuízo fiscal em 01/01/2006.....R\$	542.057,31		
b - Limite para compensação de prejuízo.....R\$	542.057,31		
c - Compensação de prejuízo efetuada em 2006.....R\$	3.498.143,06		
d - Excesso de compensação.....R\$	2.956.085,75		
e - Saldo de BC negativa da CSLL de períodos anteriores, em 01/01/2006.....R\$	0,00		
f - Limite para compensação de BC negativa.....R\$	0,00		
g - Compensação de BC negativa efetuada em 2006.....R\$	1.508.915,64		
h - Excesso de compensação de BC negativa.....R\$	1.508.915,64		

A fiscalização, cotejando os prejuízos fiscais compensados informados na DIPJ/2007 – ano-calendário 2006 (R\$ 3.498.143,06), com o saldo de prejuízos fiscais acumulados no sistema Sapli (R\$ 542.057,31), constatou excesso de compensação (R\$ 2.956.085,75), tendo lavrado auto de infração.

A Recorrente alega que os valores do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL ora em discussão são os mesmos que os glosados do procedimento administrativo nº 19515.001075/2006-30, que culminou com a lavratura de Auto de Infração contra a pessoa jurídica, sendo que os valores lá exigidos foram devidamente recolhidos aos cofres da união.

Verifica-se que esse argumento já foi afastado, preliminarmente, no voto do relator.

Em resumo, a Recorrente alega que possui, no ano-calendário de 2006, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 3.498.143,06 e R\$ 1.508.915,64.

A Recorrente transcreve tabela, já relacionada no teor da Impugnação, trazendo os valores alegados dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL acumulados desde 2001.

PREJUÍZO FISCAL

ANO	LUCRO REAL ANTERIOR À COMPENSAÇÃO (R\$)	LIMITE P/ COMPENSAÇÃO 30% DO LUCRO (R\$)	PREJ. FISCAIS COMPENSADOS (R\$)	COMP. ACIMA DO LIMITE (R\$)	SALDO ACUMULADO (R\$)	Doc.
				(C - D)		
2000	26.860.790,71	8.058.237,21	8.058.237,21	0	15.191.648,37	6
2001	36.231.128,02	10.869.338,41	10.869.338,41	0,00	4.322.309,96	7 *
2002	57.311.327,42	17.193.398,23	17.193.398,23	0,00	5.259.197,83	8 **
2003	(19.761.168,35)	0,00	0,00	0,00	25.020.366,18	9
2004	113.449.662,32	34.034.898,70	21.536.972,95	0,00	3.483.393,23	10
2005	191.397.978,44	57.419.393,53	0,00	0,00	3.483.393,23	11
2006	203.839.338,09	61.151.801,43	3.498.143,06	0,00	3.498.143,07	12 ***

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL

ANO	BASE DE CÁLCULO ANTERIOR À COMPENSAÇÃO (R\$)	LIMITE P/ COMPENSAÇÃO 30% DO LUCRO (R\$)	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL COMPENSADA (R\$)	COMP. ACIMA DO LIMITE (R\$)	SALDO ACUMULADO (R\$)	Doc.
				(C - D)		
2000	26.053.945,76	7.816.183,73	7.816.183,73	0	17.143.850,18	6
2001	35.997.617,93	10.799.285,38	10.799.285,38	0,00	6.344.564,80	7 *
2002	55.710.105,06	16.713.031,52	16.713.031,52	0,00	1.850.695,40	8 **
2003	(20.654.634,43)	0,00	0,00	0,00	22.505.329,83	9
2004	112.683.840,91	33.805.152,27	21.021.637,36	0,00	1.483.692,47	10
2005	191.397.978,44	57.419.393,53	0,00	0,00	1.483.692,47	11
2006	203.137.761,99	60.941.328,60	1.508.915,62	0,00	1.508.914,62	12 ***

A Recorrente afirma que deixou de retificar suas DIPJs e LALUR desde 2001, quando foi autuada pela compensação a maior do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Ademais, o valor remanescente do saldo de 2001 não foi utilizado nos anos seguintes, sendo compensado somente no ano-calendário seguinte.

Verifica-se que a Recorrente repisou os argumentos trazidos em sua impugnação. Esses já foram analisados na decisão a quo, que constatou divergências entre as informações constantes do LALUR e as referidas tabelas, além do fato de alguns prejuízos fiscais informados na tabela carecerem de comprovação. Transcreve-se a seguir algumas das divergências relatadas:

De acordo com o LALUR do ano-calendário de 2000 - Parte A (fl. 476), o interessado apurou o lucro real de R\$ 26.860.790,71. Informou que compensou o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1994, no montante de R\$ 17.461.693,93 (100% do lucro real, portanto, fora do limite legal), o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1995, no montante de R\$ 2.020.212,53 (apesar de constar informado o limite de 30%, vê-se, pela parte B do LALUR (fl. 478), que todo o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1995 foi compensado - 100% do lucro real, ou seja, fora do limite legal) e o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1996, no montante de R\$ 799.516,50 (30% do lucro real - dentro do limite legal). O total de prejuízo fiscal compensado, segundo o LALUR, foi de R\$ 20.281.422,06.

No entanto, na tabela elaborada, o interessado informou um prejuízo fiscal compensado de R\$ 8.058.237,21 (Lucro real de R\$ 26.860.790,71 x 30%), em estrita observância ao limite de 30% do lucro real apurado. Ou seja, pela tabela, os excessos de prejuízo fiscal, referentes aos anos-calendário de 1994 e 1995, teriam sido incorporados ao saldo acumulado do prejuízo fiscal de 2000.

Contudo, não há provas nos autos que tais excessos de compensação de prejuízos efetuados no ano-calendário de 2000, referentes a prejuízos ocorridos nos anos-calendário de 1994 e 1995, tenham sido glosados pela fiscalização, única justificativa para que tais prejuízos voltassem a compor o saldo para compensações em períodos subseqüentes. Do LALUR - Parte B (fl. 478) extrai-se a informação de "Compensação total" dos prejuízos fiscais dos anos-calendário de 1994 e 1995, com o lucro real do ano-calendário de 2000. Não houve qualquer retificação do LALUR que pudesse denotar alguma alteração no prejuízo compensado.

De acordo com o LALUR do ano-calendário de 2000 - Parte A (fl. 477), o interessado apurou o lucro ajustado antes da compensação de R\$ 26.053.945,76. Informou que compensou base negativa de CSLL até 12/94, no montante de R\$ 9.061.379,82 (100% do lucro ajustado, portanto, fora do limite legal) e a base negativa de CSLL anterior (a partir de 1995), no montante de R\$ 5.097.769,78 (30% do lucro ajustado - dentro do limite legal). O total de base negativa de CSLL compensada, segundo o LALUR, foi de R\$ 14.159.149,60.

No entanto, na tabela elaborada, o interessado informou uma base negativa de CSLL compensada de R\$ 7.816.183,73 (Lucro real de R\$ 26.053.945,76 x 30%), em estrita observância ao limite de 30% do lucro ajustado apurado. Ou seja, pela tabela, o excesso de base negativa de CSLL até 12/94 teria sido incorporado ao saldo acumulado de 2000.

Contudo, não há provas nos autos que tal excesso de compensação de base negativa de CSLL efetuada no ano-calendário de 2000, referente a base negativa de CSLL ocorrida até 12/1994, tenha sido glosado pela fiscalização, única justificativa para que tal base negativa voltasse a compor o saldo para compensações em períodos subseqüentes. Do LALUR - Parte B (fl. 481) extrai-se a informação de "Compensação total" da base de cálculo negativa de CSLL até 12/94, com o lucro ajustado do ano-calendário de 2000. Não houve qualquer retificação do LALUR que pudesse denotar alguma alteração da base negativa compensada.

Ressalta-se o fato incontroverso da recorrente não ter atualizado o LALUR com os devidos ajustes e retificações decorrentes de todos os eventos supervenientes que possam dar causa a alterações nos prejuízos fiscais controlados, inclusive, decorrentes de mutações provocadas por autuações fiscais. O que vai de encontro ao previsto nos Artigos 260 e 262 do RIR/99:

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

[...]

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

[...]

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; (grifo nosso)

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Para que fizesse prova a favor do interessado o LALUR deveria estar atualizado e com todos os ajustes e retificações que devem influenciar a determinação do lucro real.

Processo nº 10073.720423/2011-19
Acórdão n.º **1402-003.350**

S1-C4T2
Fl. 690

Os argumentos e documentos trazidos pela Recorrente não trouxeram fatos novos que comprovassem a procedência dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL alegadas no recurso. Nota-se divergências na elaboração da tabela pelo interessado e falta de comprovação do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL. Por esses motivos devem ser mantidos os lançamentos realizados.

Do exposto, voto por, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, o que já foi acatado pelo colegiado, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias