



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

**Processo n°** 10283.003215/97-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.576 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** J. CRUZ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1993

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa não ocorre se o responsável pela diligência observa os quesitos conforme a sua formulação e segundo o contexto dos fatos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1993

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

TEMPO RAZOÁVEL DO PROCESSO. JUROS DE MORA E APROVEITAMENTO DE LEIS BENÉFICAS E QUE CONCEDEM PARCELAMENTOS EM CONDIÇÕES ESPECIAIS.

A lei que determina seja o processo concluído em trezentos e sessenta dias veicula prazo impróprio, estando sob o talante do interessado o pagamento ou o parcelamento dos débitos a fim de que cesse a fluência de juros moratórios, sendo aplicável a retroatividade benigna desde que indicado o dispositivo aplicável ao caso concreto.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1993

ERRO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

O ônus da prova do erro cabe a quem alega, não sendo aplicável à dúvida quanto à existência do fato o artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator.

EDITADO EM: 24/02/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luiz Paulo Jorge Gomes, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## **Relatório**

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e IRRF (reflexo) lavrados em face da pessoa jurídica acima identificada.

No relatório da decisão de primeira instância consta (fls. 300 a 302):

Como resultado da ação fiscal procedida na empresa acima identificada foram lavrados, em 25/06/97, os Autos de Infração abaixo relacionados, para formalizar o crédito tributário no montante de R\$ 700.992,92 incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 30/05/97, referente ao período de apuração janeiro a dezembro de 1993.

[...]

De acordo com a descrição dos fatos constante dos respectivos Autos de Infração, o motivo da autuação foi:

**1-GLOSA DE CUSTOS** - Superavaliação do custo dos produtos fabricados vendidos, conforme DEMONSTRATIVO N° 2 anexo (fls. 136).

[...]

**2-BENS DO ATIVO PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS** - Custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como despesa operacional, conforme consta do demonstrativo BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS anexo (fls. 127/130).

[...]

**3-CORREÇÃO MONETÁRIA** - Insuficiência de receita de correção monetária, por não ter o contribuinte corrigido as contas ADIANTAMENTOS A

FORNECEDORES (código 114.01.005) e JOSÉ CARVALHO CRUZ (código 114.01.011), conforme DEMONSTRATIVO Nº 01 (fls.131/135) e DEMONSTRATIVO Nº 03 (fls.137/143) anexos.

[...]

**4-AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO** - Exclusões indevidas, conforme demonstrativo abaixo:

MOEDA/	ITEM 04/38-ANEXO 2	VL. EXCLUSÕES	EXCLUSÕES
MÊS	DIRPJ/94 (A)	NO LALUR (B)	INDEVIDAS (A-B)
Cr\$ 01/93	526.345.000,00	46.576.289,00	479.768.711,00
02/93	1.890.607.000,00	680.503.261,00	1.210.103.739,00
03/93	4.365.253.000,00	659.042.460,00	3.706.210.540,00
04/93	10.843.065.000,00	1.133.145.814,00	9.709.919.186,00
05/93	27.089.319.000,00	1.412.314.113,00	25.677.004.887,00
06/93	70.220.290.000,00	2.349.318.529,00	67.870.971.471,00
07/93	183.128.999.000,00	3.393.958.532,00	179.735.040.468,00
CR\$ 08/93	43.564.188,00	3.498.642,00	440.065.536,00
09/93	1.183.480.103,00	6.247.993,00	1.177.232.110,00
10/93	3.243.434.016,00	6.557.244,00	3.236.876.772,00
11/93	8.564.229.790,00	16.892.944,00	8.547.336.846,00
12/93	23.365.204.080,00	32.970.089,00	23.332.233.991,00

**Enquadramento Legal:** arts. 154; 157, § I.; e 388, inciso I, do RIR/80.

Houve impugnação a todas as infrações imputadas. Especificamente quanto à infração nº 4, alegou a contribuinte, em síntese (fl. 307):

#### 4-AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DO EX./EXCLUSÕES INDEVIDAS

- Sob este item foram levantadas diferenças entre as "exclusões" escrituradas no LALUR, comparativamente com os valores que deveriam corresponder, informados no Item 04/38 do Anexo 2 da DIRPJ/94. Na verdade houve erro no preenchimento da referida Declaração. Entretanto, tal equívoco não provocou qualquer alteração nos resultados tributáveis posto que simplesmente alteraram indevidamente os prejuízos fiscais, mas que foram, todos, admitidos nos montantes dos respectivos prejuízos compensados, conforme se observa no Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda-Cálculo da Compensação de Prejuízo, elaborado pelo próprio Autuante.

A decisão de primeira instância administrativa está assim ementada (fl 299):

**SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS** - Descabe a exigência do crédito tributário quando a autuação baseou-se em valores tomados em mapas de controle sem cotejá-los com a contabilidade, principalmente quando ficar demonstrado que

*ocorreu erro no preenchimento do quadro demonstrativo de custo da declaração de rendimentos do período fiscalizado.*

**REPAROS E CONSERVAÇÃO DE BENS** - São dedutíveis as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes não resultar aumento da vida útil, prevista no ato de aquisição do respectivo bem, superior a um ano.

**CORREÇÃO MONETÁRIA** - As contas que devem ser submetidas aos procedimentos de correção monetária são somente aquelas que a legislação determina, não se aplicando às contas de crédito com empregados ou de adiantamento para aquisição de materiais não sujeitos à correção monetária.

**EXCLUSÕES INDEVIDAS** - Consideram-se indevidas as exclusões, para efeito de ajuste ao lucro líquido do exercício, que não guardem coincidência com os valores registrados no LALUR, por fazerem aumentar indevidamente o prejuízo fiscal compensável em períodos de apuração posteriores.

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE**

Como consta ao final daquela decisão, exonerados todos os demais valores, foi mantido o IRPJ nos seguintes termos (fl 320):

Considerando o que foi exposto e tudo o mais que deste processo consta, no uso da competência que me é conferida pelo artigo 25, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 70.235/72, com a redação do artigo I da Lei nº 8.748/93, DECIDO:

I) acolher a impugnação, por tempestiva sua apresentação;

II) no mérito, julgar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento constante deste processo para:

a) declarar devido o IRPJ relativo aos meses e nos valores demonstrados a seguir, que deverão ser acrescidos dos encargos legais correspondentes a serem recalculados por ocasião do pagamento:

JULHO/93	115.139,95 UFIR
AGOSTO/93	411,08 UFIR
SETEMBRO/93	1.436,17 UFIR

[...]

Manejado o Recurso Voluntário (fls. 326 a 332), houve a tomada da Resolução nº 108-00.165, na sessão de 6 de dezembro de 2001, pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 354 a 356), cujo relatório bem aborda os fatos a partir desse momento:

Inconformada com a Decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento, que julgou parcialmente procedente a exigência tributária a que se referem os presentes autos, J. CRUZ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já identificada, apresenta Recurso Voluntário a este Conselho de Contribuintes.

Após a Decisão singular, resta em litígio lançamento de IRPJ, dos meses de julho, agosto e setembro de 1993, decorrente da glosa de exclusões indevidas na apuração do lucro real, assim consideradas as diferenças encontradas entre o valor

declarado no item 04/38 do anexo 2 da declaração (total das exclusões) e o valor escriturado no Lalur.

Em tempestiva Impugnação, a autuada alega ter havido erro no preenchimento da declaração, o qual, no entanto, não provocou qualquer alteração nos resultados tributáveis, apenas alterando o prejuízo fiscal.

A autoridade julgadora singular solicitou realização de diligência, cujo resultado constitui a Informação Fiscal de fls. 265/268. Quanto à matéria ainda em litígio, assim se pronuncia o autor da diligência:

"(...) mesmo admitindo que o contribuinte errou no preenchimento da DECLARAÇÃO IRPJ, como diz a IMPUGNANTE à fls. 190, VERIFICA-SE, POR CONTUNDENTE, que o contribuinte, ao declarar no ANEXO 2, linha 38, de sua DECLARAÇÃO IRPJ (fls. 52, 53 e 54) valores superavaliados do TOTAL DAS EXCLUSÕES, na verdade, propositadamente ou não, OMITIU LUCROS REAIS que, matematicamente, apareceriam na linha 39 do mencionado ANEXO 2, precisamente nos meses de JUNHO/93, JULHO/93, AGOSTO/93, SETEMBRO/93 e NOVEMBRO/93, tivesse o contribuinte declarado os verdadeiros valores do TOTAL DAS EXCLUSÕES, mês a mês, como constam do LALUR (fls. 244 a 255), sendo de ressaltar o fato de que os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores (JANEIRO/93, FEVEREIRO/93, MARÇO/93, ABRIL/93, MAIO/93 e, inclusive, o estoque de 31/12/92 mencionado pelo IMPUGNANTE à fls. 190, corrigidos monetariamente, SERIAM INSUFICIENTES PARA ENXUGAR A TOTALIDADE DESSES LUCROS NÃO DECLARADOS (...)."

A seguir, o auditor-fiscal demonstra a recomposição do lucro real de todos os meses, considerando o lucro líquido e as adições conforme declarados e as exclusões conforme registro no Lalur, efetuando também a compensação dos prejuízos, do que resulta lucro real após compensação nos meses de julho, agosto e setembro.

Decisão singular acata o relatório da diligência, mantendo a exigência do IRPJ referente a esses três meses.

Ciência em 09/12/98. Recurso Voluntário interposto em 6/01/99 (no respectivo carimbo de recepção constou, equivocadamente, a data de 6/01/98), arguindo, a preliminar de cerceamento do direito de defesa, porque o autor da diligência limitou-se a responder os quesitos formulados pelo Julgador singular, deixando de enfrentar o problema de comprovar se houvera, realmente, erro de fato no preenchimento da declaração.

No mérito, diz que o erro no preenchimento da declaração ocorreu no mês de julho, quando, por equívoco, foi incluído no rol das adições, a título de multas não dedutíveis, o valor de CR\$ 21.363.264,00 (equivalente a Cr\$ 21.363.264.000,00 na moeda da época), quando o correto seria CR\$ 41.329,92 (equivalente a Cr\$ 41.329.920,32 na moeda da época). Acresce que tal adição constitui erro clamoroso, haja vista que não houve parcela tão exorbitante debitada em conta de custos ou de despesas no período referido. As adições ao lucro real, na legislação tributária, são parcelas que, lançadas na contabilidade foram deduzidas na apuração do lucro líquido, mas não são dedutíveis na apuração do lucro real. Se não existiu o lançamento na contabilidade, não há estorno a ser feito.

Quanto à oportunidade do pedido de retificação da declaração, que considera implícito em seu arrazoadado, argumenta que a ação fiscal deve ser presidida pela verdade material fundada em fatos, reais. Cita jurisprudência administrativa

acatando a retificação, mesmo após iniciado o procedimento fiscal, quando comprovada a existência de erro de fato no preenchimento da declaração.

A seguir, reconstitui o lucro real do mês de julho, corrigindo o montante da aludida adição, chegando a resultado negativo. Também nos meses de agosto e setembro nada restaria a tributar, pela compensação do saldo do prejuízo do mês de fevereiro. Junta documentos para comprovar o alegado.

Embora não haja no processo despacho administrativo aludindo ao cumprimento do depósito recursal de que trata a Medida Provisória nº 1.621-30/97 e suas edições posteriores, é de se entender encontrar-se a exigência suprida pelo Darf de fls. 317, cujo recolhimento deu-se sob o código de receita 7581, correspondente a "IRPJ - depósito administrativo".

Pela citada Resolução, ficou determinada a conversão do julgamento em diligência (fl. 358):

Pelo exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal autuante, ou a que vier a ser designada, pronuncie-se sobre as justificativas e os documentos apresentados, bem como sobre outros que entender pertinentes a apresentação e o exame, elaborando relatório circunstanciado, com parecer conclusivo, acerca da sua repercussão sobre a matéria tributada, cientificando o sujeito passivo para que, querendo, manifeste-se nos autos.

Em atendimento, houve a solicitação de documentos por meio do termo datado de 6 de maio de 2015 (fl. 375).

A contribuinte, em peça que foi anexada aos autos às fls. 376 e 377, informa que, junto com a impugnação e com o Recurso Voluntário, fez a juntada de toda a documentação que amparou a contabilidade do período em questão. Ainda, que passados mais de vinte anos dos fatos (julho de 1993), os documentos foram descartados, não havendo como ser atendida a notificação.

A conclusão da diligência fiscal foi a seguinte (fl. 393):

4 - De acordo com as declarações da autuada esses documentos, pelos motivos mencionados foram descartados, impossibilitando qualquer análise dos mesmos;

5 – Constatamos, pelo exposto, em consonância com as mesmas conclusões a que chegou a já citada Resolução do CARF, que os documentos acostados aos autos não permitem, por si só, a comprovação dos valores pretendidos corretos pela recorrente.

Após intimada da conclusão da diligência, a contribuinte, por meio da peça de fls. 394 a 401 reitera os termos da resposta ao Termo de Diligência, acrescentando que a Resolução da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes foi expedida mais de treze anos antes do referido Termo de Diligência.

Aduz ainda ter ocorrido a prescrição intercorrente, a teor do contido no parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional, e que não mais “se admite tanta demora na solução de processos, seja ele administrativo ou judicial, sob pena de escoicear a segurança jurídica, a estabilidade das relações jurídicas e a moralidade administrativa, haja vista serem princípios insculpidos na Carta Constitucional que dão sentido ao instituto da prescrição”.

Ainda, em face do lapso temporal entre a citada Resolução que determinou a diligência e a intimação à contribuinte, esta argumenta que não foi observado o princípio da razoável duração do processo (Constituição Federal, artigo 5º, inciso LXXVIII) e também o artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 que determina seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de trezentos e sessenta dias a contar do protocolo de petições, defesas e recursos administrativos, assim como não foi cumprido o disposto no artigo 7º do Decreto nº 7.574/2001, que já constava no Decreto nº 70.235/1972, que determina o prazo de trinta dias para o cumprimento das diligências.

Sustenta também que, devido ao tempo decorrido, constituiu-se uma armadilha para o contribuinte, que tem de arcar com os juros calculados pela taxa Selic.

Requer sejam aplicadas as leis mais benéficas aos contribuintes editadas no decorrer do período decorrido, assim também quanto ao parcelamento dos seus débitos.

Em face da dúvida suscitada pela relatora na multicitada Resolução da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, defende seja aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Ao final da peça de fls. 394 a 401, requer:

a) seja provido o Recurso Voluntário, que pugna pela devolução do processo à primeira instância, em face do cerceamento do direito de defesa, ou o acatamento da retificação da DIRPJ/94, comprovada a ocorrência do erro de fato com o cancelamento do crédito tributário;

b) ou declarada a prescrição e a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito;

c) ou, ainda, a aplicação do instituto previsto no art. 112 e seus incisos do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Relator.

### **Admissibilidade.**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se conhecer.

### **Cerceamento do direito de defesa.**

A contribuinte alega ter havido cerceamento do direito de defesa, porque o autor da diligência efetuada antes do julgamento de primeira instância limitou-se a responder aos quesitos formulados pelo julgador singular, deixando de enfrentar o problema de

comprovar se houvera, realmente, erro de fato no preenchimento da declaração, último quesito da diligência por ela requerida.

Pugna pelo retorno dos autos à primeira instância para nova diligência e julgamento.

Consultando-se a impugnação (fl. 209), verifica-se o quesito assim formulado:

d) se houve erro no preenchimento dos itens 04/38 do Anexo 2 da Declaração de Rendimentos já mencionada.

No Recurso Voluntário, o questionamento quanto ao cerceamento do direito de defesa também recai sobre esse quesito, como se vê à fl. 327.

Nota-se que esse quesito é específico: se houve erro no preenchimento dos itens 04/38 do Anexo 2 da Declaração de Rendimentos (Total das Exclusões). Não há nenhuma menção às adições ao Lucro Líquido.

Uma vez que o lançamento, nessa parte, referia-se a exclusões indevidas, o responsável pela diligência fez a verificação pertinente: se houve erro na declaração no que se referia às exclusões, motivo da autuação, concluindo conforme transcrição abaixo (fls. 293 e 294):

Quanto ao que se refere , no auto de infração, às EXCLUSÕES INDEVIDAS, os fatos não se passam como diz ou como pretende o IMPUGNANTE, segundo o relato contido na fl. 190. Mesmo se admitindo que improcede o auto de infração no que tange à GLOSA DE CUSTOS, no que diz respeito aos BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA ou no que se refere à INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA e mesmo admitindo que o contribuinte errou no preenchimento da DECLARAÇÃO IRPJ, como diz o IMPUGNANTE à fl. 190, VERIFICA-SE, POR CONTUNDENTE, que o contribuinte, ao declarar no ANEXO 2, linha 38, de sua DECLARAÇÃO IRPJ (Fls. 52, 53 e 54) valores superavaliados do TOTAL DAS EXCLUSÕES, na verdade, propositadamente ou não, OMITIU LUCROS REAIS que, matematicamente, apareceriam na linha 39 do mencionado ANEXO 2, precisamente nos meses de JUNHO/93, JULHO/93, AGOSTO/93 SETEMBRO/93 e NOVEMBRO/93, tivesse o contribuinte declarado os verdadeiros valores do TOTAL DAS EXCLUSÕES, mês a mês, como constam do LALUR (Fls. 244 a 255), sendo de ressaltar o fato de que os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores (JANEIRO/93, FEVEREIRO/93, MARÇO/93, ABRIL/93, MAIO/93 e, inclusive , o estoque de 31/12/92 mencionado pelo IMPUGNANTE à fl. 190), corrigidos monetariamente, SERIAM INSUFICIENTES PARA ENXUGAR A TOTALIDADE DESSES LUCROS NÃO DECLARADOS, os quais passamos a explicitar no quadro abaixo.

A menção às adições ao Lucro Líquido só ocorreu no Recurso Voluntário (conforme se vê à fl. 328), motivo da diligência determinada pela Resolução nº 108-00.165 da então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Além disso, como pode ser visto também no Recurso Voluntário (fl. 328), aduz o recorrente que a verificação que poderia chegar ao erro alegado seria a do Anexo – Demonstração do Resultado do Período Base, e não aquela solicitada no pedido de diligência contido na impugnação.

Essas afirmações são corroboradas pelo contido na referida Resolução (fl. 358), conforme transcrito abaixo:

Inobstante a autuada não tenha, na primeira fase, explicitado exatamente em que ponto ou item teria ocorrido o erro na declaração, tenho que a alegação e os esclarecimentos agora aportados devem ser levados em consideração, em vista do princípio da verdade material que rege o lançamento do crédito tributário.

Assim, tendo o responsável pela diligência determinada pela DRJ/Manaus procedido da forma esperada e correta ante ao contexto existente à época e, ainda, a diligência determinada pela turma encarregada do julgamento do processo no antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, concedendo à contribuinte a possibilidade de fazer prova em seu favor relativamente ao fato em tela, não se acata a alegação de cerceamento do direito de defesa.

**Tempo decorrido entre a Resolução que determinou a diligência e o termo para apresentação de documentos.**

Em face do tempo decorrido entre a tomada da Resolução do antigo Conselho de Contribuintes e a intimação para apresentação de documentos, na peça protocolada às fls. 394 a 401 a contribuinte alegou:

- a) prescrição intercorrente, a teor do contido no parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional;
- b) afronta a princípios e normas relativos à razoável duração do processo;
- c) de que se constituiu uma armadilha para o contribuinte, que tem de arcar com os juros calculados pela taxa Selic;
- d) sejam aplicadas as leis mais benéficas aos contribuintes, editadas no decorrer do período decorrido, assim também quanto ao parcelamento dos seus débitos.

Quanto à prescrição intercorrente, a invocação do artigo 173 do CTN ocorreu de forma errônea. Tal dispositivo trata do prazo decadencial para que o Fisco possa efetuar o lançamento.

Como resta claro e sem oposição, o lançamento foi efetuado dentro do prazo estatuído na legislação, não tendo ocorrido a decadência.

O prazo prescricional, no entanto, é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, conforme artigo 174 do mesmo Código:

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

E a constituição definitiva do crédito só se dá após esgotadas as fases do Processo Administrativo Fiscal que, no caso, não ocorreu.

Tal matéria inclusive encontra-se pacificada, conforme Súmula CARF nº 11:

*Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Prescreve ainda o artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda:

*Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

Dessa forma, independentemente do prazo decorrido mas não tendo havido a prescrição, a contribuinte estava obrigada a conservar os documentos que poderiam comprovar os fatos por ela alegados e que deram motivo à diligência determinada pela multicitada Resolução.

No que tange à alegada afronta a princípios relativos à razoável duração do processo, tem-se, primeiramente, que eles têm de ser observados. Contudo, no processo administrativo vige o princípio da legalidade objetiva. Assim, se o lançamento objeto do processo está em consonância com a legislação de regência não pode, no âmbito administrativo, ser alterado ou desconstituído por critérios puramente subjetivos, como as suposições relativas a ofensa a princípios constitucionais. Ainda, os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário, que os deve considerar quando da elaboração das disposições normativas.

Alega ainda a contribuinte o descumprimento dos prazos prescritos no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 e no artigo 7º do Decreto nº 7.574/2001:

**Lei nº 11.457/2007:**

*Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativas do contribuinte.*

**Decreto nº 7.574/2001:**

*Art. 7º O prazo para a autoridade local fazer realizar os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora, é de trinta dias, contados da data do recebimento da solicitação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 3º).*

Relativamente ao descumprimento do prazo prescrito no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, assiste razão à contribuinte quando argumenta que a decisão administrativa deve ser proferida em prazo máximo de 360 dias, fato incontestado, uma vez que legal. Os efeitos que advêm do descumprimento desse prazo, no entanto, não ensejam o quanto por ela pretendido.

Observa-se, de início, que inexistente qualquer previsão punitiva relacionada ao descumprimento do prazo de 360 dias (prazo impróprio). A norma que estabelece o prazo em questão não prevê nenhuma sanção em caso de seu descumprimento.

Corroborando esse entendimento está o exposto nas razões do veto ao § 1º do citado artigo 24:

**Lei nº 11.457/2007:**

*Art. 24. [...]*

*§ 1º O prazo do caput deste artigo poderá ser prorrogado uma única vez, desde que motivadamente, pelo prazo máximo de 180*

*(cento oitenta) dias, por despacho fundamentado no qual seja, pormenorizadamente, analisada a situação específica do contribuinte e, motivadamente. (VETADO)*

Razões do veto:

*Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.*

*Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.*

Resta claro nas razões do veto apresentadas que não é objetivo da norma em análise comprometer as soluções administrativas. Tanto é assim que o fundamento para que a dilação de prazo por 180 dias não fosse incluída no texto legal definitivo nada se refere à extrema necessidade de cumprimento do prazo de 360 dias. Ao contrário, percebe-se que a preocupação emanada foi no sentido de que, apesar da necessidade de uma duração razoável do processo administrativo, em virtude "... do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária", a obrigação de motivar formalmente a necessidade de dilação de prazo (excedente a 360 dias) apenas comprometeria e retardaria ainda mais a solução do processo por parte da administração.

É hialino nesse entendimento que, caso exista processo em relação ao qual não se consiga proferir uma decisão administrativa no prazo de 360 dias, não se fará necessária a justificação formal; tampouco se delimitará um prazo adicional para prolatá-la, o que reforça ainda mais tratar-se de prazo impróprio.

Há precedentes nesta casa, conforme ementa abaixo transcrita:

*JULGAMENTO DE PROCESSO. NÃO OBSERVAÇÃO DO PRAZO DE 360 DIAS CAPITULADO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Não caracteriza a nulidade do lançamento a extrapolação do prazo de 360 dias para o julgamento do pleito disposto no artigo 24 da Lei 11.457, de 2007. (Terceira Seção de Julgamento - Acórdão nº 330-002.768 de 27 de janeiro de 2016 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária)*

Esse mesmo entendimento é aplicável ao descumprimento do prazo previsto no artigo 7º do Decreto nº 7.574/2001.

Relativamente à alegação de que se constituiu uma armadilha para o contribuinte, que tem de arcar com os juros calculados pela taxa Selic, tem-se que a incidência está devidamente prevista em lei. Dessa forma, os juros são consequência do prazo decorrido entre o vencimento do tributo em virtude da ocorrência do fato gerador e a data de seu pagamento.

Optando o contribuinte pela impugnação ao lançamento, ocorre a suspensão do crédito tributário, ficando ele ciente de que, se sua impugnação e eventuais recursos não lograrem êxito, terá de arcar com os juros moratórios, conforme art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736, de 1979:

*Art 5º A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.*

E, durante o período de tramitação do processo, o contribuinte pode, a qualquer tempo e a seu talante, efetuar o pagamento com os juros incidentes até aquele momento.

Não há, pois, nenhuma armadilha, uma vez essas situações estarem definidas em lei.

O mesmo se diga em relação aos parcelamentos especiais e excepcionais instituídos no decorrer do tempo. A adesão a eles depende única e exclusivamente da vontade do contribuinte, segundo sua avaliação relativa às vantagens e aos riscos envolvidos quanto ao processo.

Aduz ainda a recorrente que devem ser aplicadas as leis mais benéficas aos contribuintes editadas durante o período decorrido.

Não há dúvidas quanto ao instituto da retroatividade da lei benigna no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

No entanto, a argumentação foi posta de forma genérica, sem a indicação de qual dispositivo de lei seria aplicável ao caso em julgamento, pelo que não há como se fazer qualquer alteração no lançamento com base nesse instituto.

### **Erro na DIRPJ do ano-calendário 1993, exercício 1994. Dúvida quanto a fato.**

A contribuinte alegou em seu Recurso Voluntário:

... o erro no preenchimento da declaração ocorreu no mês de julho, quando, por equívoco, foi incluído no rol das adições, a título de multas não dedutíveis, o valor de CR\$ 21.363.264,00 (equivalente a Cr\$ 21.363.264.000,00 na moeda da época), quando o correto seria CR\$ 41.329,92 (equivalente a Cr\$ 41.329.920,32 na moeda da época). Acresce que tal adição constitui erro clamoroso, haja vista que não houve parcela tão exorbitante debitada em conta de custos ou de despesas no período referido. As adições ao lucro real, na legislação tributária, são parcelas que, lançadas na contabilidade foram deduzidas na apuração do lucro líquido, mas não são dedutíveis na apuração do lucro real. Se não existiu o lançamento na contabilidade, não há estorno a ser feito.

Ocorre que pelos documentos anexados aos autos (fls. 333 a 348), não há como se chegar aos números conforme explanado na transcrição supra.

Tratam-se de folhas esparsas de declarações, livros contábeis e Darfs que, mesmo em conjunto, não se prestam a comprovar o alegado.

Se isso fosse possível, não haveria a necessidade da diligência determinada já no âmbito do então 1º Conselho de Contribuintes, atual CARF.

Tal diligência foi determinada justamente para que a contribuinte pudesse comprovar a sua alegação, como pode ser visto na referida Resolução (fl. 358):

Ademais, é efetivamente evidente a existência de erro, uma vez que o valor adicionado a título de multas não dedutíveis (quadro 4, linha 16, do anexo 2; v. fls. 52/verso) é em muitas vezes superior a qualquer das parcelas deduzidas na apuração do lucro líquido do mesmo mês de julho (quadro 4 do anexo 1; v. fls. 54/verso).

Todavia, os documentos acostados aos autos não permitem, por si só, a comprovação dos valores pretendidos corretos pela Recorrente.

E, como visto em item pretérito, a recorrente não apresentou os documentos solicitados no Termo de Diligência, não havendo como se aferir o valor exato da alegada adição efetuada de forma errônea na DIRPJ/94.

No mesmo sentido da Resolução que determinou a diligência, concluiu o responsável por esta (fl. 393):

5 – Constatamos, pelo exposto, em consonância com as mesmas conclusões a que chegou a já citada Resolução do CARF, que os documentos acostados aos autos não permitem, por si só, a comprovação dos valores pretendidos corretos pela recorrente.

No documento protocolado posteriormente à conclusão da diligência, a recorrente argumenta que, em face da dúvida suscitada pela relatora na multicitada Resolução da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, deve ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional. Contudo, a invocação desse dispositivo está equivocada.

Prescreve o artigo 112 do CTN:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Ocorre que esse dispositivo legal trata de interpretação da legislação tributária. Em caso de dúvida quanto ao enunciado em seus incisos, a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

No entanto, não é esse o caso que se apresenta. A alegada “dúvida” diz respeito a um fato suscitado de forma específica em Recurso Voluntário: erro no

preenchimento da DIRPJ/94 no que tange às adições ao Lucro Líquido. Como já visto anteriormente, as adições ao Lucro Líquido declaradas não foram objeto de qualquer alteração para fins de lançamento. Este deu-se em face de glosa de exclusões.

Assim, a questão resolve-se não com base no artigo 112 do CTN que, como visto, trata de interpretação da norma, mas levando-se em consideração o ônus da prova em que, ao autor cumpre provar os fatos constitutivos do direito invocado, e, ao réu, os fatos obstativos da pretensão contra ele articulada.

É sabido que, em matéria de lançamento de ofício decorrente de um procedimento de fiscalização, cabe ao Fisco a prova da infração cometida pelo fiscalizado. E isso foi feito. Como pode ser visto à fls. 357 e 358, a então relatora do processo no antigo Conselho de Contribuintes assim se referiu:

Conforme relatado, a matéria remanescente, ainda em litígio, diz respeito à glosa de diferenças encontradas pelo fisco entre as exclusões do lucro líquido constantes da declaração de rendimentos e os valores registrados, a este título, no Lalur, as quais a Recorrente, quando da Impugnação, atribuiu a erros contidos na declaração. Na diligência realizada, o auditor designado limitou-se a reconstituir o lucro real dos períodos em questão (janeiro a dezembro de 1993), com a compensação dos prejuízos fiscais existentes, não se pronunciando sobre a ocorrência ou não de erros.

Já no Recurso Voluntário, a Recorrente explicita que o erro teria ocorrido no valor adicionado ao lucro líquido, para apuração do lucro real, no mês de julho/93, não se insurgindo quanto às diferenças nas exclusões. Quando refaz o lucro real do mês de julho, para demonstrar sua alegação (v. fl. 301), considera a soma das exclusões de Cr\$ 3.393.958.532,00, que corresponde ao montante apontado pela fiscalização.

Deve-se concluir, por conseguinte, que a Recorrente concorda com a glosa fiscal. Seu inconformismo, nesta fase, resume-se ao valor adicionado no mês de julho, a título de multas não dedutíveis, o qual, em vez de CR\$ 21.363.264,00 como constou, deveria ser de CR\$ 41.329,92 (Cr\$ 21.363.264.000,00 e Cr\$ 41.329.920,32 respectivamente).

Vê-se assim que, de fato, houve a concordância do recorrente relativamente às glosas de despesas. Não há qualquer discussão quanto a esse ponto.

A defesa baseia-se em erro cometido pelo próprio contribuinte no preenchimento de sua declaração (DIRPJ/94), na parte relativa às adições ao Lucro Líquido que, como já por vezes explanado, não foi objeto de alteração quando do lançamento.

Dessa forma, o ônus dessa prova cabe ao recorrente.

Mais uma vez reitera-se que, pelos documentos anexados aos autos, não há prova do erro cometido na declaração na parte relativa às adições ao Lucro Líquido.

Reitera-se também que, em observância ao princípio da verdade material, a então relatora do processo no antigo Conselho de Contribuintes votou pela realização da diligência, determinada pela respectiva Turma, que não logrou êxito, uma vez o contribuinte não ter apresentado os documentos solicitados no Termo de Diligência, não havendo como se aferir o valor exato da alegada adição efetuada de forma errônea na DIRPJ/94.

Não tendo sido provado o erro cometido pela própria recorrente em sua declaração, não há como se acatar a retificação da DIRPJ/94 implicitamente solicitada no

Processo nº 10283.003215/97-95  
Acórdão n.º **1201-001.576**

**S1-C2T1**  
Fl. 414

---

Recurso Voluntário, prevalecendo o crédito tributário mantido após a decisão de primeira instância.

**Conclusão.**

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento, não se acatando também os pedidos supervenientes.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator