



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.007862/2007-70
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.559 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FINANCIAL FACTORING FOMENTO MERCANTIL LTDA

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA NÃO CONFIGURA PAGAMENTO PARCIAL.

A compensação de prejuízo fiscal e base negativa atua na formação do lucro real tributável e não se equipara à apuração de saldo negativo do tributo, tampouco à pagamento parcial.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo ou declaração constitutiva de crédito tributário, deve-se aplicar o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento, com retorno dos autos à Turma Recorrida, para análise dos demais pontos do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 1201-001.071, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, por maioria de votos, decidiram acolher a preliminar de decadência do PIS/Cofins quanto aos meses de setembro, outubro e novembro de 2002. E quanto ao IRPJ e à CSLL relativos ao 1º trimestre de 2002, por maioria, acolheram a preliminar.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

FACTORING. UTILIZAÇÃO DE ÍNDICE PUBLICADO PELA ANFAC. CABIMENTO.

É válida a utilização dos índices publicados pela ANFAC como parâmetro quando a interessada não comprova as taxas efetivamente utilizadas em suas atividades de fomento mercantil.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. ACOLHIMENTO.

O recolhimento, ainda que código errado, das contribuições ao Pis e a Cofins implica na contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. O recolhimento do tributo nos termos normativos tem acepção lato sensu.

No caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa pela contribuinte, não é razoável exigir o recolhimento do IRPJ e da CSLL para aplicar o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, na contagem do prazo decadencial. Essa exigência fere o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, pois o recolhimento desses tributos aumentaria ainda mais o prejuízo fiscal e a base negativa da contribuição social.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Necessidade de antecipação correta do pagamento, trazendo paradigma entendendo que a COFINS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação; assim, caberia ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, determinar as bases tributáveis, calcular o montante a ser recolhido e promover o pagamento dele, independentemente de qualquer atitude do Fisco, a quem cabe tão somente a tarefa de analisar o pagamento efetuado e homologá-lo ou não;
- Apuração de Prejuízo Fiscal e Base Negativa não consubstancia pagamento, trazendo que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados não se equipara a uma compensação de tributo, porquanto pertence à própria formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compondo, antes, a formação do lucro real tributável.

Em despacho às fls. 9834 a 9841, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para que seja julgada a divergência em relação à decadência do IRPJ e da CSLL.

Insatisfeito também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, suscitando divergência em relação ao arbitramento do lucro ao indicar posicionamentos desse órgão de que a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados. O que conclui que, como identificado pela própria fiscalização e confirmado pelos extratos bancários, a escrita fiscal reflete parte mínima da movimentação financeira por ela realizada – o que seria inquestionável que, para fins de IRPJ e CSLL, a forma de tributação que deveria ter sido escolhida pela fiscalização seria o arbitramento do lucro, e não o lucro real aplicado no auto de infração.

Foi pedido a juntada das contrarrazões e, depois, cancelado pelo contribuinte; sendo que, em seguida, houve a juntada de procuração no arquivo “contrarrazões”.

Em despacho às fls. 9899 a 9903, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo contra o despacho foi interposto pelo sujeito passivo, mas, em despacho às fls. 9921 a 9928, foi rejeitado, sendo confirmada a negativa de seguimento do Recurso Especial.

Foi apresentada petição às fls. 9938 a 9944 pelo sujeito passivo, reforçando a necessidade do desmembramento dos débitos para que seja possível a consolidação do PERT, eis que a sua impugnação foi parcialmente procedente - decisão mantida pelo CARF, uma vez que obteve parcial provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso deva ser conhecido quanto à matéria admitida – qual seja, decadência do IRPJ e CSLL. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho. Eis:

“[...]

*Em relação à segunda divergência, cumpre de início esclarecer **que o acórdão recorrido justificou a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, em razão de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no próprio período em que se examinava a decadência.***

O entendimento foi de que, diante da "apuração" de prejuízo e base negativa de CSLL pela contribuinte, não seria razoável exigir dela recolhimento de IRPJ e CSLL para a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Esse não é o caso do Acórdão paradigma nº 9101-002.083, em que a contribuinte pretendia caracterizar a "compensação" de prejuízos fiscais e

bases negativas de CSLL de períodos anteriores como pagamento parcial de tributo.

Naquele paradigma, a contribuinte havia apurado lucro (base positiva de tributo) no período em que se examinava a decadência, e a análise das questões envolvendo prejuízo fiscal e base negativa de CSLL (de períodos anteriores), bem como seus efeitos (compensação caracterizada como pagamento parcial), não guardam nenhuma relação com a situação que fundamentou o acórdão recorrido.

Enquanto no caso do acórdão recorrido, a contribuinte buscava o reconhecimento da dispensa de pagamento (em razão do prejuízo apurado), no caso desse primeiro paradigma, a contribuinte, sabendo que deveria ter recolhido tributo (porque tinha apurado lucro), buscava equiparar a compensação de bases negativas de períodos anteriores a pagamento parcial de tributo, de modo que a rejeição dessa tese não serve para caracterizar divergência em relação ao acórdão recorrido.

Com efeito, o entendimento de que "a compensação de prejuízo fiscal e base negativa (de períodos anteriores) atua na formação do lucro real tributável e não se equipara a pagamento parcial de imposto" não repercute em nada para a situação examinada pelo acórdão recorrido.

O outro paradigma, Acórdão nº 9101-001.506, todavia, aborda situação em que a divergência fica devidamente caracterizada.

É que nesse caso, o exame da controvérsia envolveu expressamente o debate, ainda que a título exemplificativo, sobre os efeitos da "apuração" de prejuízo fiscal e base negativa para o exame da decadência.

O voto vencido defendia a tese de que a inoccorrência de pagamento poderia estar justificada pela apuração realizada pela contribuinte e devidamente cientificada à Administração Tributária, desde que não houvesse acusação de cometimento de irregularidade com dolo, fraude ou simulação.

Ou seja, se a contribuinte não apurou tributo devido (o que poderia ocorrer por várias razões), e se essa apuração foi devidamente comunicada à Administração Tributária, não tendo a contribuinte agido com dolo, fraude ou

simulação, não se poderia exigir dela a realização de pagamento de tributo para fins da aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Essa tese, contudo, restou vencida no referido acórdão paradigma, que, objetivamente, levou em conta apenas a falta de recolhimento de tributo, independentemente do que fora antes apurado pela contribuinte.

Tal decisão diverge do acórdão recorrido, na medida em que este, para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN, dispensou a exigência de pagamento, pelo fato de a contribuinte ter apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. [...]”

Por serem os arestos divergentes em relação ao entendimento, considerando fatos semelhantes, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ressalta-se, considerando manifestação do patrono quando da sessão de julgamento quanto à alegação de incompetência dessa turma para julgar a matéria posta em recurso, que, com o advento da Portaria CARF 15.081/20, ficou estendida a competência para a 3ª turma para processar e julgar recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF que tratam, entre outras, de decadência/prescrição. O que é o caso em comento.

Quanto ao mérito, sem delongas, concordo com o entendimento expressado no acórdão recorrido - o que, peço licença para transcrever parte do voto vencedor:

“[...]”

IRPJ E CSLL

Quanto ao IRPJ e a CSLL, relativos ao 1º trimestre de 2002, o fato notório nos autos é que a contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL nesse período, o que não permitiria afirmarmos que deveria existir pagamento de tributos para aplicar o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

As provas cabais exigidas pelo Relator estão nos autos, na apuração feita pelo contribuinte, bastando simplesmente certificar a informações prestadas pelo Recorrente.

Diante disso, considerando que houve prejuízo fiscal e base negativa, o fato é que exigir do contribuinte o pagamento do tributo nesse período é impor ao mesmo algo que foge da razoabilidade e da proporcionalidade, pois se isso ocorre certamente aumentaria ainda mais o prejuízo fiscal e a base negativa. Nestes termos, entendo pelo reconhecimento da decadência também do IRPJ e da CSLL quanto ao 1º trimestre de 2002, devendo ser aplicado o disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

Por fim, a despeito de ser vencido quanto ao mérito, manifesto-me no sentido de que o arbitramento foi indevido e o índice da ANFAC não reflete as provas trazidas nos autos, sendo que essa Colenda Turma, sem modificar o resultado do julgamento da DRJ, poderia alterar o fundamento da decisão recorrida, acolhendo os documentos e provas trazidas nos autos pela contribuinte que são perfeitamente passíveis de identificação da receita omitida para fins de apuração do lucro a ser tributado.

O índice da ANFAC somente deve ser aplicado em caso extremo, quando não se tem meios de obter as informações dos índices de juros praticados (spread) pela factoring, o que não é o caso dos autos, pois foram trazidos borderôs, extratos bancários, livros fiscais etc., que apontam perfeitamente os índices praticados pela Recorrente.

Nestes termos, manifestou-me pela improcedência integral do lançamento fiscal, visto que o erro material quanto à forma de lançamento, não sendo nesse caso hipótese de arbitramento nos termos do artigo 530 do RIR/99.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, e DOU-LHE parcial provimento, para acolher as preliminares de decadência quanto ao 1º trimestre de 2002 do IRPJ e da CSLL e para os meses de setembro, outubro e novembro de 2002 do Pis e da Cofins em razão do recolhimento parcial desses tributos. [...]”.

Vê-se que não há que se aplicar o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, por não ter havido pagamento, eis que, no presente caso, resta impossível o contribuinte ter efetuado pagamento. Ora, houve apuração de prejuízo fiscal.

Tanto é assim que o CARF já se debruçou sobre esse tema diversas vezes, cabendo mencionar os seguintes julgados:

“IRPF – REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL – COMPENSAÇÃO

A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal purado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada.” (Acórdão 10246.305. Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

“DECADÊNCIA – ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO – GLOSA NO APROVEITAMENTO

Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido (Acórdão 10806.921. Relator José Henrique Longo, em 17.4.2002).

DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS

O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não aprovada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido (Acórdão nº 10706.061. Relator Juiz Martins Valero).

Em vista do exposto, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à matéria: decadência do IRPJ e da CSLL, para discussão da seguinte questão: ***“se a compensação de prejuízo fiscal e base negativa para formação do lucro real tributável se equipara (ou não) a pagamento parcial de imposto”***, como passo a demonstrar.

No especial a Fazenda Nacional alega que a apuração de Prejuízo Fiscal e Base Negativa não equivale à apuração de saldo negativo do tributo, tampouco consubstancia pagamento e que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados não se equipara a uma compensação de tributo.

A base legal citada no Auto de Infração aqui discutido é o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que confere presunção de “omissão de receita” aos depósitos cuja origem não seja comprovado pelo titular da conta.

Consta do voto do Relator do Acórdão recorrido que, “(...) em maio de 2014, a Contribuinte apresentou memoriais, nos quais alega que teve prejuízo no 1º trimestre de 2002 e que, portanto, não há de se falar em ausência de pagamento, pois não haveria o que pagar. Ocorre que, além de não trazer provas cabais quanto ao alegado, não se olvidar que o suposto prejuízo provavelmente **não levou em consideração as receitas omitidas**, de forma que o argumento, sobre ser intempestivo, não pode prosperar”.

Pois bem, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a questão é pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pela aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF, que determina a utilização do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, em recursos repetitivos, e, especificamente para a matéria, o **Recurso Especial nº 973.733 - SC** (2007/0176994-0), julgado em agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux. De acordo com essa decisão, temos em resumo, que: **(i)** se houver recolhimento/pagamento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional; e **(ii)** se não houver qualquer recolhimento/pagamento parcial antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

Retornando ao caso, se de compensação de tributo se tratasse, conforme dispõe o art. 156, II, do CTN (que se refere a compensação de saldo negativo de imposto ou de imposto pago a maior com tributo a pagar), para efeito de extinção do crédito tributário, então até poderia se discutir a eventual equiparação da situação a de um pagamento parcial. Ocorre que, no caso em concreto, a situação tratada é a de mera utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados, para redução da base de cálculo do tributo do período e não de compensação para fins de extinção de crédito tributário. Portanto, o caso dos autos não se equipara sequer a uma compensação de tributo, porquanto pertence à própria formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compondo, antes, a formação do lucro tributável.

Assim, não há que se falar em pagamento antecipado ou compensação de IRPJ e da CSLL. O que houve foi a utilização de prejuízo fiscal na formação da base de cálculo do tributo.

Desta forma, como não existe nos autos prova de que houve pagamento antecipado, representado pelo recolhimento de estimativa no período relativos ao 1º/Tri/2002, o Acórdão recorrido merece ser reparado, porque o prazo decadencial dos tributos no período deve efetivamente ser contado nos termos do artigo 173, I, do CTN, nos moldes pacificados pela jurisprudência dos Tribunais superiores (REsp STJ nº 973.733 - SC).

Assim, aplicando-se a decisão vinculante do STJ, é de se reformar a decisão recorrida e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para afastar a decadência, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*, para análise dos demais pontos apresentados no Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos