



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

Processo nº 10660.720689/2014-86
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.553 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria IRPJ – Correção monetária de balanço – Outros
Recorrentes IPANEMA AGRÍCOLA S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA SALDO DE PREJUÍZO GLOSA. A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco revise o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado.

IRPJ. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE SALDOS NEGATIVOS ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA. Constitui revisão de lançamento a redução do saldo negativo decorrente da alteração da base de cálculo, razão pela qual não se opera a decadência

EXCLUSÃO A TÍTULO DE DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA. Afasta-se a exigência a esse título, quando demonstrado que os valores excluídos correspondem às aquisições de imobilizado do ano, para a atividade rural, e a análise dos lançamentos constantes dos razão contábeis evidencia de forma detalhada e individualizada as exclusões efetuadas pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo que votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Jose Eduardo Dornelas Souza, Flávio Franco Corrêa e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Cuida o presente processo de auto de infração de IRPJ relativo aos anos-calendário de 2009 a 2012, no valor de R\$ 31.031.682,78, incluindo os juros e multa qualificada.

As infrações são decorrentes da: (i) compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, nos montantes de R\$ 7.991.268,79, R\$ 3.092.651,95, R\$ 10.439.915,01 e R\$ 6.943.340,10, com os resultados apurados nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente, (ii) compensação indevida, no ano de 2009, do lucro apurado com saldo inexistente de prejuízo fiscal no valor de R\$ 2.941.422,15; e (iii) exclusão indevida, no ano de 2012, do montante de R\$ 4.601.022,72, a título de depreciação acelerada incentivada.

Vejamos as descrições dos fatos do auto de infração e seus desdobramentos, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão prolatado pela 2ª Turma da DRJ/BSB (fls. 1484/1492):

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Informa o agente fiscal, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 28/47, que o contribuinte, em 1994, impetrou mandado de segurança (nº 94.0023825-8), objetivando aplicar em suas demonstrações financeiras a correção integral do IPC de 1989 e 1990.

1. Da análise do MS nº 94.0023825-8

Esclarece que, após minuciosa análise da documentação apresentada, verificou divergências de saldo de prejuízos fiscais e da base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando confrontados com os dados existentes no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - SAPLI, da Receita Federal do Brasil, sendo a contribuinte questionada, por várias vezes, pela fiscalização e intimada a apresentar os seus controles relativamente a tais saldos, além de prestar os devidos esclarecimentos sobre tais divergências.

Informa a autoridade fiscal que o contribuinte pleiteou a utilização do percentual de 70,28%, referente ao mês de janeiro de 1989, para fins da correção monetária de suas demonstrações financeiras e que anexou, no processo judicial, demonstrativos, por meio do qual pretendeu demonstrar as perdas sofridas com o expurgo inflacionário daquele período.

Ressalta, contudo, o agente fiscal:

“Anexou aquilo que chamou “demonstrativos”, onde pretendeu demonstrar suas “perdas”, porém numa verificação mais apurada, trata-se de demonstrativos de apuração do Lucro Real onde inclui lançamentos das correções relacionadas às

*despesas de depreciação/amortização/exaustão/baixas, ignorando todas as demais contas sujeitas à correção (Ativo Permanente e Patrimônio Líquido). Ou seja, a empresa **aplicou** suas modificações a alguns itens do Ativo Permanente (contas retificadoras), desrespeitando as normas legais que regem a correção monetária (DOC 40 - fls. 40 a 46)."*

Do referido Termo de Verificação Fiscal, destaco também as seguintes passagens, que bem sintetizam o trabalho fiscal:

"(...) a edição da Lei nº 8200/91 pretendeu corrigir o que foi considerado uma injustiça cometida contra os contribuintes, com a supressão de parcela substancial da inflação ocorrida naquele período, permitindo a esses que aplicassem a correção aos itens das demonstrações contábeis a ela sujeitos. Não há que se falar em aplicação a **ALGUNS** itens. Não bastasse isso a aplicação da correção monetária a contas representativas de despesas acarretaria um saldo **CREDOR** de correção monetária, o que representaria um ganho a ser oferecido à tributação.

(...)

Neste ponto, registre-se o arrazoado trazido aos autos pela autoridade coatora (DOC 40 - Fls.48 a 51) . E o parecer do Procurador Regional da República discorrendo sobre o **saldo** da correção monetária, inequivocamente traduzindo os efeitos da lei nº 8200/91 , deixando cristalinamente claro que os percentuais por ela definidos deveriam ser aplicados tanto nas contas do Ativo Permanente (inclusive as retificadoras: depreciação, amortização, exaustão) e do Patrimônio Líquido (DOC 40 - Fls. 52 a 54) .

(...)

Esse confronto resultaria num **ganho** (Resultado da correção monetária credor) ou numa **perda** (Resultado da correção monetária devedor). Tão **descabida** e **matreira** é pretensão da empresa em alegar judicialmente lhe foi deferida a autorização de apenas corrigir **alguns** itens do Ativo Permanente que **sequer** foi cogitada em **qualquer** momento do trâmite do feito (vide DOC 40 - Fls. 53).

Nesse ponto, a empresa entra com pedido de reconsideração e, novamente seu pedido versa sobre a aplicação integral do percentual de 70,28% e a dedução de 100 % para apurar o resultado do exercício. (DOC 40 - Fls. 55 a 63 Em sentença prolatada pela Exma. Juíza Federal, Dra. Nizete Antônia Lobato

Rodrigues, também versando sobre a utilização do IPC em lugar do BTNF como indexador da correção monetária em **demonstrações financeiras** e compensar de uma só vez o indébito apurado (**se** apurado!), além do direito de utilizar, para efeito de dedução fiscal, o IPC no percentual de 70,28 %, foi, novamente, **denegada** a segurança, com menção ao reconhecimento do percentual de 42,72% (ao invés dos 70,28% pretendidos) devido ao fato de ser matéria de entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (DOC 40 - Fls. 64 a 69).

Apresentados os Embargos de Declaração fica claro o pedido da empresa em deduzirem a correção monetária de balanço (DOC 40 - Fls. 71) e o questionamento quando ao percentual dessa correção, inovando ao incluir o percentual de 10,14% aplicável ao mês de Fevereiro/1989. Mais óbvio ainda que essa dedução ocorreriam **se** a empresa apurasse um **resultado negativo** de correção monetária (DOC 40 - Fls 70 a 74) .

A mesma Juíza reforma seu entendimento ao julgar esses embargos e concede parcialmente a segurança, desconhecendo o percentual de 10 , 14% e reconhecendo a utilização do percentual de 42 , 72% para aplicação na correção das **demonstrações financeiras** (DOC 4 0 - Fls. 75 a 77) .

(...)

O trânsito em julgado se deu 11/04/2005, e, questionada pela fiscalização, a empresa informou à fiscalização que teria um saldo negativo no montante de R\$ 20.469.480,51 (DOC 24 - Fls. 03), tentando a empresa convencer a fiscalização de que já utilizara totalmente tais valores (DOC 38 - Fls. 04). Para a CSLL a empresa computou o montante de R\$ 20.469.925,93, apresentando sua apuração no DOC 19 explicitado no DOC 24 - Fls. 06.

Também **elaborou e apresentou** planilhas com o que chamou de "critérios para utilização dos expurgos de janeiro e fevereiro de 1989", querendo fazer crer à fiscalização que tais planilhas constavam do processo judicial e refletiam o montante a que a empresa faria jus (o que não é verdadeiro, as planilhas constantes do processo (DOC 40 - Fls. 41 a 46), já foram anteriormente comentado); acrescentando-se que, mesmo essas planilhas, trazem apenas uma espécie de demonstração do lucro real, com acréscimo de valores dito de despesas de depreciação, sem maiores comprovações, tipo: em quais contas foram aplicadas essa depreciação, em que percentuais e quais eram os saldos dessas contas (...).

(...)

A empresa tentou durante todo o procedimento fazer crer que judicialmente lhe foi concedido o direito de corrigir **apenas** suas contas retificadoras do Ativo Permanente, que visualizando a planilha é composta pela conta "Depreciações, amortizações, cotas de exaustão" com saldo de Cz\$ 4.317.286 (já na moeda cruzados). De forma inovadora, lança as supostas despesas de depreciação em cada sub-conta, corrigindo-as, porém **SEM** corrigir as patrimoniais.

(...)

Ainda, se torna necessário registrar que, do período de 1988 a 1990, a empresa **não** apresentou resultado negativo da correção monetária, pois seu Ativo Permanente corrigível sempre foi maior que o Patrimônio Líquido, menos se deduzindo os saldos das contas retificadoras do Permanente (DOC 45 a 48).

(...)

Patente a **malícia**, a **má-fé** e o **desrespeito** à inteligência alheia, nessa tentativa de fazer crer que a empresa poderia apenas corrigir alguns itens de seu balanço, **e de um só lado**, sendo judicialmente autorizada a fazê-lo.

(...)

Mas, **e apenas para demonstrar-se a improcedência das alegações da empresa**, ilustrativamente, apresenta-se o resultado da correção monetária da empresa, no ano-base 1988 (Declaração ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica anexada – DOC 42 - Fls. 05):

(...)

Conforme se observa, o Ativo Imobilizado Corrigível (Terrenos; Edifícios e Construções; Equipamentos, Máquinas e Instalações; Veículos, Móveis; Utensílios e

Instalações; Outras Imobilizações) apresenta um total **devedor** de Cr\$ 25.123.054.724, e a conta retificadora "Depreciações" que traz um saldo **credor** de Cr\$ 4.317.286.776.

Por outro lado, no Patrimônio Líquido Corrigível (Capital Domiciliados no País; Reservas de Capital; Reservas de Reavaliação; Reservas de Lucros; Lucros Acumulados) o saldo **credor** é de Cr\$ 14.080.148.236.

2. Da compensação indevida de prejuízos fiscais

A seguir, o agente fiscal ressalta que somente podem ser compensados prejuízos fiscais se a pessoa jurídica mantiver os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado nessa compensação.

Informa que verificou os saldos das contas de Prejuízo Fiscal Acumulado a Compensar e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, para efeito de recomposição dos LALUR do período 1991 a 2008, e que promoveu o confronto dos valores constantes nas Declarações ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR, com os dados existentes nos sistemas informatizados da RFB.

Informa que anexou aos autos somente os LALUR e as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica em que foram encontradas divergências entre os valores lançados pela empresa e os valores apurados pela fiscalização (DOC 41 a 44, DOC 53 e DOC 58 a 69).

Lembra que o prejuízo fiscal da atividade rural pode ser compensado com o lucro real das demais atividades do mesmo período de apuração, sem limite.

Com essas premissas, a autoridade fiscal, examina, um a um, no mesmo Termo de Verificação Fiscal, os LALUR dos mencionados períodos, tecendo comentários sobre as compensações realizadas, os índices de correção monetária, os saldos remanescentes, entre outros.

Ao final elabora planilha a que denomina “Consolidação dos Livros de Apuração do Lucro Real – Prejuízo Fiscal – Período 1990 a 2008” (fls. 20/23).

3. Da compensação indevida, no ano de 2009, do lucro apurado com “saldo inexistente de prejuízo fiscal” no montante de R\$ 2.941.422,15.

Neste item do auto de infração, o agente fiscal apurou, em 31/12/2009, a exigência de imposto (IRPJ) no valor de R\$ 735.355,54.

Esta exigência tem origem na aludida recomposição dos LALUR do período de 1991 a 2008, na qual a Fiscalização apurou excessos de compensação de prejuízos fiscais da atividade rural desde o ano de 2004, resultando em “excedente de utilização do prejuízo fiscal da atividade rural acumulado até 2008” no montante de R\$ 2.941.422,15.

4. Da exclusão indevida, no ano de 2012, do montante de R\$ 4.601.022,72, a título de depreciação acelerada incentivada.

Quanto a este item da autuação, informou a autoridade fiscal que, no ano-calendário 2012, verificou uma exclusão ao lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, no valor de R\$ 4.601.022,72, a título de

“Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses” (DOC 69 - Ficha 9A - Linha 82 da DIPJ 2013, Fls. 17).

Assevera que, intimada a prestar os devidos esclarecimentos (DOC 51, Fls.04), a empresa limitou-se a entregar planilhas que não se prestariam à comprovação dessa exclusão (DOC 56), razão pela qual promoveu a glosa correspondente.

5. Da qualificação e do agravamento da multa de ofício

Segundo o agente fiscal, os fatos narrados pela Fiscalização demonstram o evidente intuito de fraude do contribuinte, no que concerne ao aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, a título de determinação judicial, aplicando-se ao caso a qualificação da multa de ofício, consoante o disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1966, c/c os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.

Por outro lado, assevera que o agravamento da multa de ofício também é medida que se impõe, pois, no seu entender, o art. 44, parágrafo 2º, da Lei nº 9.430/96, é claro quando prevê a aplicação da multa no percentual de 225% em face de omissão na obrigação de prestar esclarecimentos à autoridade administrativa, **no prazo marcado**.

Afirma que não basta atendê-la. Deve o contribuinte agir no lapso de tempo definido pela fiscalização. No presente caso, demonstrando um certo **desprezo** à ação que se desenvolvia, a empresa só remetia à Fiscalização o que entendia suficiente, mesmo diversas vezes alertada pela fiscalização (vide termos lavrados - DOC 06 - fls. 03; DOC 11 -Fls. 01; DOC 14 - Fls. 02; DOC 16 -Fls.01; DOC 22 - Fls. 02 e 03; DOC 26 - Fls. 02 e 03; DOC 33 - Fls 01 e 02; DOC 45 - Fls 02 e 03 e DOC 51 - Fls. 05).

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 31/03/2014, a contribuinte apresentou, em 29/04/2014, a impugnação de fls. 781/834.

Em sua peça de defesa, aduz a suplicante, em síntese, as seguintes razões, na ordem em que apresentadas.

1. Quanto às exigências derivadas da decisão judicial no MS nº 94.0023825-8

Assevera a impugnante que impetrou mandado de segurança requerendo que lhe fosse assegurado o direito de deduzir, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, as despesas de depreciação, amortização e baixas correspondentes à diferença de correção monetária do ativo permanente, assim como o direito de atualizar os prejuízos fiscais, computando os efeitos do expurgo inflacionário do Plano Verão (1989).

Informa que a Companhia saiu vitoriosa na ação, sendo-lhe reconhecido, por decisão transitada em julgado, o direito à correção, pelos índices de 42,72% (janeiro de 1989) e 10,14% (fevereiro de 1989), das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente e do saldo de prejuízos fiscais, nos limites do pleito que fez ao Poder Judiciário.

Eis o pedido:

"Conceder a ordem, julgando totalmente procedente o pedido da impetrante, confirmando-se a liminar, para que assegure o direito líquido e certo de deduzir fiscalmente as despesas de 1989, computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 de 70,28%, substituindo-se a OTN de NCz\$ 6,92 pela NCz\$ 10,51, a qual espelha a inflação real do período, segundo o IBGE e arts. 5 e 6 do DL 2.283/86, (...), na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro, como se fosse ajuste de exercícios anteriores (art. 186, §. 1º, da Lei nº 6.404/76 e arts. 154 e 171 do RIR/80), com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, exaustão, baixas e amortização dos bens do ativo permanente."

Informa que a medida liminar foi indeferida em um primeiro momento e a segurança denegada. Em 14 de maio de 1998, protocolou Embargos de Declaração

O referido recurso foi apreciado pelo Juízo de 1ª instância em 30 de junho de 1998, que houve por bem o prover para conceder parcialmente a segurança, nos seguintes

termos:

"(...) declarar o direito das Impetrantes ao cômputo, na dedução fiscal das despesas do exercício de 1989, da variação do IPC de janeiro daquele ano, à base de 42,72%, descontada a correção efetivamente considerada".

Após detalhar as fases seguintes da demanda judicial, esclarece que o STJ negou provimento ao Agravo Regimental da Fazenda Nacional, e, portanto, confirmou a decisão que lhe foi imediatamente anterior, tendo o acórdão transitado em julgado em 11 de abril de 2005.

Conclui que se encontra amparada por provimento judicial definitivo (sentença complementada pelo acórdão do STJ) que reconheceu o seu direito de proceder à dedução fiscal das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente existentes em janeiro de 1989, computando-se a variação do IPC de janeiro de 1989 (índice de 42,72%) e de fevereiro de 1989 (índice de 10.14%).

Ressalta que as normas do Código de Processo Civil determinam que a coisa julgada material refere-se ao conteúdo normativo da decisão transitada em julgado, considerando-se os contornos da lide, como postos na inicial, delimitados pelo pedido e pela causa de pedir.

Reitera que a decisão judicial transitada em julgado não impôs dever algum à impugnante, ou seja, não determinou a apuração de saldo credor de correção monetária de balanço a partir da aplicação dos expurgos inflacionários.

Pondera que, nessa hipótese, a impugnante simplesmente não teria interesse de agir, o que causaria a extinção do processo sem julgamento de mérito, assunto que não teria sido alegado pela Fazenda Nacional no curso da lide.

Conclui que os efeitos da decisão judicial encontram-se limitados ao pedido, portanto os índices reconhecidos como expurgados devem ser aplicados exclusivamente sobre as reversões do ativo permanente e sobre os saldos da parte B do LALUR, como fez a impugnante.

A seguir, destaca, em termos didáticos, o que seria o alcance do pedido inicial do mandado de segurança:

a) "*deduzir fiscalmente(...)*" - **não se trata de lançamentos contábeis, como pretende a fiscalização;**

b) "*(...) as despesas de depreciação, amortização e baixas (...)*" - **limite material da dedução fiscal requerida. Despesas afetadas, reduzidas, pelo expurgo de correção monetária do Plano Verão;**

c) "*(...) na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social (...)*" - **confirmação de que o direito da Impugnante se limita aos ajustes fiscais decorrentes do Plano Verão, ou seja, às deduções fiscais equivalentes a aplicação dos índices expurgados sobre as depreciações, amortizações e baixas do ativo permanente existente em janeiro de 1989**

d) "*(...) com todos os efeitos daí decorrentes, (...)*" - **evidência de que a Impugnante limitou seu pedido aos efeitos fiscais do expurgo que lhe eram prejudiciais, a exemplo da falta de correção integral dos créditos existente na parte B do LALUR, entre os quais os prejuízos fiscais já gerados até 1989, e nunca prejuízos futuros, evidentemente.**

Prossegue a suplicante, agora em outra linha de defesa, para sustentar que, além de ignorar o comando da coisa julgada, a autoridade fiscal também teria se equivocado na aplicação das normas gerais sobre correção monetária de balanço.

Em outras palavras, alega a impugnante que mesmo que a autoridade fiscal estivesse correta em sua pretensão quanto à necessidade de se aplicar os índices expurgados sobre as demonstrações financeiras como um todo, e não apenas sobre as contas do ativo permanente, o presente crédito tributário não teria condições de subsistir.

Sustenta que "a fiscalização simplesmente ignorou os efeitos que seriam produzidos nos períodos seguintes em função da realização dos encargos de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente corrigido, que acabam por anular o efeito da suposta falta de tributação da diferença de saldo credor de CMB pela Impugnante."

A seguir, de forma didática, aponta os seguintes erros que teriam sido cometidos pelo agente fiscal:

"a) não aplicação da norma individual decorrente da Ação Ordinária nº 95.00.08746-4, pois ignorada a coisa julgada material determinante do direito de deduzir, na apuração fiscal, as depreciações, amortizações e baixas expurgadas pelo Plano Verão, além dos efeitos de parte B do LALUR;

Assim, mesmo em se aplicando as normas gerais em detrimento da norma individual - COISA JULGADA MATERIAL, os erros de subsunção permanecem os seguintes:

b) não aplicação da norma (art. 20 do Decreto-lei nº 2.341/1987) que determina a tributação do saldo credor de correção monetária de balanço de forma diferida, como lucro inflacionário, com todos os efeitos decorrentes - realizações ocorridas, pagamentos realizados e decadência;

c) ignorar a norma geral, e não só a individual da coisa julgada material, que admite a dedução dos efeitos de correção monetária da depreciação, amortização e baixa do ativo permanente;

d) aplicar dispositivos legais que já se encontravam revogados até mesmo em 1989, o que dizer então à época dos períodos-base objeto da autuação: art. 39 do Decreto-Lei nº 1.598/77.”

Prossegue a suplicante, agora para destacar que a Fiscalização analisou seus livros e demais documentos fiscais desde o ano de 1991, “reconstituindo o crédito tributário (sic) de todo o período analisado” (fl. 811).

Ressalta que, em se tratando de lançamento por homologação, tem incidência a norma do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, devendo ser aplicado o prazo quinquenal a partir do fato gerador do tributo.

Assevera que “desde que o prejuízo é formado e declarado, o que é informado em suas declarações fiscais, **o Fisco já tem condições de analisar a sua pertinência e quantificação.**”

Pugna pela devida observância do prazo decadencial, de forma que no presente lançamento seja limitado o direito do Fisco analisar os prejuízos fiscais efetivamente apurados no período do lançamento (2009 a 2012), cancelando, portanto, as glosas relacionadas com o estorno de parcelas apuradas anteriormente a 2009.

Prosseguindo, sustenta a impugnante, *ad argumentandum tantum*, que será necessária a recomposição dos prejuízos fiscais do período, visto que a autoridade fiscal teria considerado os valores apurados de forma incorreta.

Alega que, no ano de 1995, apurou prejuízo fiscal no montante de R\$ 2.032.130,49 na atividade geral e R\$ 10.828.164,01 na atividade rural.

Afirma que, para o referido ano, efetuou retificação na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois a DIPJ entregue contemplava o valor de receitas não-operacionais no montante de R\$ 23.118.099,00, mas o valor correto seria de R\$ 10.172.419,55

Assevera que é possível comprovar o saldo utilizado na composição das receitas não-operacionais através dos lançamentos nos razão contábeis no ano de 1995, que anexa.

Conclui que, considerando os valores das receitas não-operacionais extraídos dos lançamentos contábeis, a composição dos prejuízos fiscais corresponde aos valores informados na parte B do LALUR, razão pela qual não prosperaria a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

2. Quanto à exigência derivada da exclusão a título de depreciação acelerada incentivada

Assevera a impugnante que esta exclusão foi glosada pela Fiscalização com a justificativa de impossibilidade de verificação dos valores pleiteados.

Pugna pelo cancelamento da exigência, pois o agente fiscal não teria indicado os motivos pelos quais a documentação foi desconsiderada.

Ressalta que o incentivo fiscal de depreciação acelerada incentivada concedida às atividades rurais é, na realidade, uma diminuição da carga tributária no ano de aquisição do bem que será diferida para os exercícios subseqüentes.

Informa que, no caso em concreto, os valores excluídos correspondem às aquisições de imobilizado do ano de 2012 para a atividade rural, conforme composição que apresenta.

Assevera que os valores apresentados poderão ser confirmados pelo exame dos razão contábeis disponibilizados pela sociedade, bem como sua respectiva adição no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), referentes ao ano-calendário de 2013. Anexa documentos.

Informa que os seus controles indicam que os valores que ultrapassaram o custo de aquisição do bem estão sendo devidamente tributados no ano subsequente ao da exclusão dos valores oriundos da depreciação acelerada incentivada.

Conclui, *ad argumentandum tantum*, que, ainda que os valores não sejam considerados pela autoridade fiscal, seriam devidos somente multa e juros.

3. Quanto à qualificação e ao agravamento da multa de ofício

Sustenta que a qualificação da multa aplicada no caso em tela não possui suporte legal, uma vez que não teria restado configurada a prática de dolo, fraude ou conluio.

Alega que a discussão no presente processo se refere ao alcance processual de uma decisão judicial transitada em julgado na apuração da empresa, e ainda a glosas decorrentes da desclassificação arbitrária das informações prestadas sobre temas como prejuízos fiscais e depreciação na produção rural.

Assevera que a autoridade fiscal, para impor a multa qualificada, deve apontar e provar os elementos que demonstrem a fraude, o que não teria sido feito no caso em tela.

Sustenta que *“o máximo que alcançou o Termo de Verificação Fiscal foi demonstrar que há controvérsia sobre a forma como uma decisão judicial deve se inserir na apuração do contribuinte, por desconhecer a lógica do Processo Civil pátrio, e ainda outros temas que envolvem exclusivamente apuração tributária.”*

Alega que o agravamento da multa de ofício também é descabido, pois a documentação solicitada pelo agente fiscal não é algo fácil e rápido de se localizar, ainda mais por que já se passaram mais de 24 anos, e, somente por este motivo, é que houve pedidos de prorrogação de prazo pela impugnante.

Assevera que, dentro de suas possibilidades, visou atender completamente os requerimentos da Fiscalização, tanto que fez juntar aos autos documentos suficientes para que a mesma conseguisse apurar o suposto crédito tributário.

Cita precedentes do CARF que não autorizariam o agravamento da multa de ofício em situação como a dos autos.

Pede o deferimento da impugnação

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 781/834, julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal, mantendo em parte o crédito tributário constituído.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1507/1560), no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço. Igualmente, o Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, de acordo com a Portaria/MF nº 63/2017, sendo também conhecido.

Trata-se de auto de infração de IRPJ, o qual descreve três irregularidades apontadas pelo agente fiscal, a saber: **(i)** compensação indevida de prejuízos fiscais, nos montantes de R\$ 7.991.268,79, R\$ 3.092.651,95, R\$ 10.439.915,01 e R\$ 6.943.340,10, com os resultados apurados nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, respectivamente; **(ii)** compensação indevida, no ano de 2009, do lucro apurado com “saldo inexistente de prejuízo fiscal” no montante de R\$ 2.941.422,15; e **(iii)** exclusão indevida, no ano de 2012, do montante de R\$ 4.601.022,72, a título de depreciação acelerada.

DO RECUSO VOLUNTÁRIO

DA GLOSA DERIVADA DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 94.00.23825-8

Inicialmente o Termo de Verificação Fiscal traz os aspectos legais e fiscais da correção monetária, objeto do Mandado de Segurança em referência, bem como da interpretação da decisão judicial no *Mandamus* que fundamentou as infrações **(i)** e **(ii)** do auto de infração. Confira-se abaixo no excerto a seguir, conforme fls. 28/31, a saber:

“Resumidamente, o sistema de correção monetária do Brasil foi estabelecido em linhas gerais, pela Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), que determinava a correção de **todas** as contas integrantes do **ativo permanente** e do **patrimônio líquido**, sendo as contrapartidas dessa correção monetária (investimentos, ativo imobilizado, ativo diferido e patrimônio líquido) computadas em conta denominada “Resultado de Correção Monetária”. Essa conta era classificada na demonstração do resultado do exercício após o resultado operacional.

Pelo Decreto-lei nº 1.598/77 e, posteriormente pela Lei 7.799/89 a legislação do imposto de renda, seguindo os padrões da lei societária, instituiu os procedimentos específicos de correção monetária, estendendo os critérios dessa correção a todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

O Índice básico para correção, também definido pelo referido decreto-lei, era variação no valor nominal de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional – ORTN. Esse índice foi substituído pela OTN, que por sua vez foi substituída pelo BTN Fiscal. Com a extinção desse último (Lei 8.177/91), o índice de correção utilizado, a partir do mês de fevereiro de 1991, de acordo com a Lei 8.200/91, passou a ser o Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC.

A Lei 8.383, de 30.12.91, em seu art. 48, determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1992, a correção monetária das demonstrações financeiras fosse efetuada com base na UFIR diária. No entanto, a Lei 9.249/95 extinguiu a correção monetária das demonstrações financeiras.

Portanto, a correção monetária das demonstrações consistia em corrigir o ativo permanente e o patrimônio líquido, sendo o valor dessa atualização computado no resultado do exercício, após o resultado operacional, como um **ganho** ou uma **perda**, dependendo da estrutura patrimonial da companhia.

Longe de representar apenas uma atualização dos investimentos, do ativo imobilizado, do ativo diferido, do capital social, das reservas de capital, de reavaliação, de lucros e dos lucros ou prejuízos acumulados, o objetivo principal do sistema de correção monetária era reconhecer no resultado do exercício os efeitos da perda do poder aquisitivo da moeda vigente sobre os **ativos e passivos** expostos à inflação e classificados fora do ativo permanente e do patrimônio líquido, ou seja, itens monetários (disponibilidades, direitos e obrigações realizáveis e exigíveis em moeda, independente de estarem sujeitos a variações pós-fixadas ou pré-fixadas ou de incluírem juros).”

(...)

1.2 O conceito de Lucro Inflacionário

Entretanto, por força da aplicação da correção monetária às demonstrações financeiras, surge o conceito de lucro inflacionário, uma vez que o resultado positivo dessa aplicação acaba por gerar um lucro fictício.

Em cada período de apuração, resultando um saldo credor de correção monetária deveria-se diminuí-lo da diferença positiva entre os seguintes valores, computados no Lucro Líquido, (despesas financeiras + variações monetárias passivas) - (receitas financeiras + variações monetárias ativas), conforme previsão da Lei nº 7.799/89, em seu artigo 21, § 1º.

Se o valor da soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas fosse igual ou superior à soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas, o lucro inflacionário do período seria igual ao saldo credor da conta de correção monetária.

Para fins de tributação, o lucro inflacionário do período de apuração, caso houvesse, era passível de diferimento, devendo a empresa realizar parte do lucro inflacionário, com base em critérios definidos em lei, resultando em um lucro inflacionário acumulado (lucro inflacionário do período de apuração + saldo de lucro inflacionário a tributar transferido de períodos anteriores, corrigido monetariamente - lucro inflacionário realizado).

O artigo 4º da lei nº 9.249/95 ao revogar a sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras, extinguiu o lucro inflacionário do período, sendo que, para os valores acumulados até 31/12/1995, permaneceriam em vigor as regras de tributação, conforme art. 7º da Lei nº 9.249/95.

A partir de 1º/01/1996, o lucro inflacionário acumulado passível de ser realizado e tributado posteriormente, de acordo com as regras vigentes em 31/12/1995, passou a ser o saldo do lucro inflacionário remanescente, corrigido monetariamente até essa data, registrado na parte B do LALUR, conforme art. 416, § 2º.

1.3 Sobre a Edição da Lei nº 8.200/91

A edição da Lei nº 8.200/91 se deu em decorrência de uma das mais expressivas manipulações que o Governo fez nos índices inflacionários oficiais, ao pretender ignorar a inflação de janeiro de 1989, abandonando a variação de preços pelo IPC/IBGE, o qual era o indexador na ocasião. O legislador tentou fixar, através do art. 75 da Lei nº 7.799 e do art. 3º da Lei nº 7.801/89, o percentual de 28,79% para a inflação de janeiro/89, assim como a Circular 1.517/89 do Banco Central do Brasil.

Nesse ponto, releva frisar que pela Lei 8.200/91, o legislador autorizou a dedução, na determinação do lucro real das empresas, **quando se tratasse de saldo devedor**, da parcela de **correção monetária das demonstrações financeiras**, relativa ao período-base de 1990, que correspondesse à diferença entre a variação do IPC e a do BTNF.

Ocorre que, se a aplicação do BTNF sobre as demonstrações financeiras daquele ano de 1990 resultasse em **um lucro inflacionário**, acarretaria um aumento da carga tributária.

Assim, o citado diploma legal diferiu a dedução desse lucro inflacionário (com início em 1993) e impôs um parcelamento em seis anos-calendário. Diversas empresas alegaram a inconstitucionalidade de tal diferimento, sob o argumento de trata-se de um disfarçado empréstimo compulsório, apelando, então, ao judiciário.

Nesse ponto, é relevante transcrever alguns artigos da lei 8.200/91, aqui citada:

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.

§ 2º A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.

§ 3º O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

§ 4º O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.

§ 7º A correção especial não se aplica em relação a investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido.

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor.

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

Art. 4º A parcela da correção monetária especial de que trata o § 2º do art. 2º desta lei que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal não terá o tratamento previsto no § 3º daquele artigo, servindo de base para a dedução, na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993 de depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, dos bens ou diretos.

A fiscalização constatou, em resumo, que o contribuinte impetrou o MS em referência, visando aplicar em suas demonstrações financeiras a correção integral do IPC de 1989 e 1990 - Lei nº 8.200/91, conforme Doc 40 - fls. 01 a 39.

Tal correção deve ser aplicada tanto nas contas do Ativo Permanente (inclusive nas contas de depreciação/amortização/exaustão/baixa) quanto na conta de Patrimônio líquido.

Ocorre que, o contribuinte apenas aplicou a correção para algumas contas retificadoras dos ativos, não aplicando nas demais contas sujeitas à correção (Doc 40 - fls. 40 a 46), o que desrespeita as normais legais que regem a correção monetária, conforme explanado acima.

Nesse ponto, ressalta que o confronto entre as contas do Ativo Permanente com as contas do Patrimônio Líquido é o que poderia resultar num ganho ou numa perda, para fins fiscais.

Dessa maneira, a alegação do contribuinte de que lhe foi deferida a autorização judicial de apenas corrigir alguns itens do Ativo Permanente que sequer foi cogitada em qualquer momento do feito (conforme DOC- fls. 53) seria descabida.

A decisão da DRJ entendeu no mesmo sentido da fiscalização, em que a aplicação da correção monetária se abrange as demonstrações financeiras, isto é, pela necessidade do contribuinte aplicar os índices expurgados sobre as demonstrações financeiras como um todo, e não apenas sobre as contas do ativo permanente.

Isso porque ao examinar o teor da inicial do Mandado de Segurança, verifica-se que a fundamentação jurídica do pedido está respaldada no instituto da correção monetária das demonstrações financeiras. Dessa maneira, concluiu que a sentença judicial deve ter seu alcance delimitado, conforme o contorno da lide.

A Recorrente, por sua vez, se insurge alegando que a ação foi ajuizada em junho de 1994 com o objetivo de que lhe fosse assegurado o direito de deduzir, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas de depreciação, amortização e baixas correspondentes à diferença de correção monetária do ativo permanente, assim como o direito de atualizar prejuízos fiscais existentes no LALUR, computando os efeitos dos expurgos inflacionários oriundo do Plano Verão.

Assim, aduz que teria o Poder Judiciário reconhecido o seu direito à correção das despesas de depreciação, amortização e baixas do ativo permanente e do saldo de prejuízo

fiscais, pelos índices de 42,72% para o mês de janeiro e 10,14% para o mês de fevereiro relativo ao ano de 1989.

Dessa maneira, a Recorrente alude que teve seu pedido reconhecido, com a tutela do poder judiciário, para reconhecer a diferença de índices para essas atualizações, por meio de decisão transitada em julgado, reconhecendo a possibilidade de dedução fiscal de expurgos inflacionários da correção monetária de específicas contas do seu balanço, pela utilização de índices efetivos de inflação IPC dos meses de janeiro e fevereiro.

Pois bem. Como visto, a correção monetária de balanço tinha como objetivo ajustar o patrimônio da pessoa jurídica registrado no balanço a custo de aquisição (histórico), e trazê-lo a valor presente, bem como o custo do capital próprio na apuração dos resultados da pessoa jurídica.

A questão posta no presente processo é a abrangência dos efeitos da decisão transitada em julgada, a qual visa assegurar o direito da Recorrente de corrigir monetariamente, pelo IPC, as conta do seu balanço patrimonial.

Se de um lado seus efeitos se relacionam apenas à dedução fiscal das despesas com depreciação, exaustão, baixas e amortização dos bens do ativo permanente ou, de outro, abarca as demonstrações financeiras como um todo.

Assim, verifica-se um confronto de interpretação decorrente do provimento jurisdicional obtido pela Recorrente.

De antemão, importante frisar que o provimento jurisdicional deve circunscrever-se ao pedido formulado pelo auto em sua inicial, nos termos do art. 460 do CPC. Outrossim, o pedido e a decisão judicial não podem estar dissociados de seus fundamentos.

Vejamos o conteúdo da coisa julgada material no âmbito do MS em comento, bem como de seus desdobramentos.

A referida medida judicial foi proposta pela recorrente com o objetivo de efetuar correção monetária de balanço. Nesse ponto a fiscalização observou que o cerne da questão foi a utilização da correção dos demonstrativos financeiros no percentual de 70,28% e sua dedução integral como despesa, alegando que a Lei nº 8.200/91 reconheceu a existência de uma defasagem inflacionária, porém de forma parcelada, a partir do ano-calendário de 93, pretendia postergar a utilização de um direito.

Por sua vez, teve a segurança denegada às fls. 48 a 51 do DOC 40, em virtude da inconstitucionalidade do índice a ser aplicado. Além disso, o parecer do Procurador Regional da República deixa claro os efeitos da Lei 8.200/91, que tais percentuais definidos devem ser aplicados nas contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido.

Nesse ponto, a Recorrente apresentou pedido de reconsideração, versando sobre a aplicação integral do percentual de 70,28% e a dedução das despesas para apurar o resultado do exercício. (DOC 40 - fls. 55/63).

Em face disso, foi proferida sentença, que em seu bojo versou sobre a utilização do IPC em lugar do NTNF como indexador da correção monetária em demonstrações financeiras e compensar de uma só vez o indébito apurado, além do direito de

utilizar, para efeito de dedução fiscal, a qual novamente denegou a segurança, com menção ao reconhecimento do percentual de 42,78%, em vez de 70,28% pleiteados.

A Recorrente opôs embargos em que deixa claro sua pretensão em deduzir a correção monetária do balanço e o questionamento quando ao percentual dessa correção, adicionando o percentual de 10,14% para o mês de fevereiro. Sendo que a dedução seria possível caso a empresa viesse apurar eventual perda quando da correção monetária. (DOC 40 - fls. 70 a 74).

Ao julgar esses embargos, a decisão reformou seu entendimento de forma a conceder parcialmente a segurança, desconhecendo o percentual de 10,14% e reconhecendo a utilização do percentual de 42,72% para aplicação na correção monetária das demonstrações financeiras.

Contra a decisão acima, a Recorrente interpôs Apelação (DOC 40 - fls. 78/93), a qual deixa claro estar tratando da correção monetária de balanço, citando o art. 3º da Lei nº 8.200/91, com o seguinte pedido:

"reconhecer o índice integral de 70,28% (IPC/89) para fins de correção monetária de balanço referente ao período de janeiro/89, descontada a variação da OTN fiscal de 6,91 para 10,51, conforme pedido n inicial, ou, subsidiariamente, reconhecer o índice de 10,14%, relativo a fevereiro de 1989, a ser acrescentado ao índice de 42,72%, relativo a janeiro de 1989, deferido na decisão do Juízo *a quo*, também conforme pedido inicial, ou ainda outro índice que V.Exas, entendam mais adequado para correção fiscal do balanço anual do contribuinte (1989), com os efeitos daí decorrentes, e

Assegurar o direito das oras Apelantes à dedução integral da diferença do IPC/BTNF de 1990, sem qualquer postergação, como pretendeu a Lei nº 8.200/91, na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, como se fosse ajuste de exercícios anteriores (art. 186, §1º da lei nº 6.404/76 e arts. 154 e 171 do RIR/80), com todos os efeitos daí decorrentes, tais como os de depreciação, exaustão, baixas e amortização dos bens do ativo permanente. "

A Procuradoria da República se manifestou contra o provimento do recurso às fls. 94/100 e 101/105 do DOC 40, sempre fazendo menção às demonstrações financeiras.

Em contra-razões, a Recorrente faz menção de alguns julgados, os quais reportam-se às demonstrações financeiras (DOC 40 - fls. 106/112). Ademais, a Procuradoria Regional da República novamente se manifesta, tendo seus fundamentos relacionados às demonstrações financeiras

O Recurso de Apelação foi julgado improcedente e versa sobre a correção monetária das demonstrações financeiras (DOC 40 - fls. 124/132). O contribuinte, inconformado, interpôs Recurso Especial, formulando o seguinte pedido (DOC 40 - fls133/152):

Admitido o recurso, as Recorrentes requerem a reforma do r. acórdão recorrido, para que seja reconhecido o seu direito à aplicação, na correção monetária de suas demonstrações financeiras, do índice de 10,14%, relativo a fevereiro de 1989, a ser acrescentado ao índice de 42,72%, relativo a janeiro de 1989, deferido no r. acórdão.

O STJ, por meio do Relator Ministro Francisco Falcão acatou o Recurso Especial, garantindo a aplicação dos percentuais de 42,72% para o mês de janeiro e 10,14% para o mês de fevereiro para correção monetária das demonstrações financeiras e silenciou-se quanto ao percentual de dedução a ser aplicado. (DOC 40 - fls. 168/170).

A referida decisão transitou em julgado em 11/04/2005.

Logo, pelo exposto, resta claro que foi assegurado o direito à correção monetária de suas demonstrações financeiras, com índice de 10,14%, relativo a fevereiro de 1989, a ser acrescentado ao índice de 42,72%.

Importante frisar, por fim, que a decisão não quantificou o direito concedido à Requerente, de forma que os demonstrativos apresentados pela Recorrente, os quais demonstravam os critérios para utilização dos expurgos de janeiro e fevereiro de 1989 não foram apreciados pelo Poder Judiciário. (Doc 39).

DOS EFEITOS DA COISA JULGADA MATERIAL

Como visto no tópico anterior, a decisão transitada em julgado assegurou ao contribuinte o direito de corrigir suas demonstrações financeiras do ano 1989 mediante a adoção do índice de 42,72% para o mês de janeiro e de 10,14% para o mês de fevereiro, e não o direito a corrigir apenas as contas de depreciação, amortização e baixa de ativos.

A fiscalização verificou que o ajuste realizado pela Recorrente foi tão-somente sobre as contas que compõem o Ativo Permanente, sem computar a correção do Patrimônio Líquido.

Desta feita, a fiscalização confrontou a planilha apresentada pela empresa (DOC 39) e acabou por desconsiderá-los na recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Em sua defesa, a Recorrente alegou que a autoridade fiscal, (i) deixou de aplicar a norma do art. 20 do Decreto-lei nº 2.341/1987, que determina a tributação do saldo credor de correção monetária de balanço de forma diferida, como lucro inflacionário, com todos os efeitos decorrentes; (ii) ignorou a norma geral, que admite a dedução dos efeitos de correção monetária da depreciação, amortização e baixa do ativo permanente; e (iii) aplicou dispositivos legais que já se encontravam revogados até mesmo em 1989 (art. 39 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Ressaltou ainda que, o fato da correção monetária de balanço apurar um saldo credor ou devedor, não influenciaria na pretensão da Recorrente e somente quando da tributação de eventual lucro inflacionário apresentado pela empresa, pelo fato de haver disposição específica nesse sentido.

Assim, a Recorrente entende que apuração de um saldo credor, não interfere no direito à dedução de despesa com depreciação, amortização e baixas em períodos.

Isso porque, mesmo entendendo que a decisão judicial determinou a correção das demonstrações financeiras em detrimento de apenas a correção das contas do Ativo Permanente, ainda persistiria o direito à dedução de tais despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

DECADÊNCIA

Não obstante os tópicos acima, imperioso se faz a análise decadencial dos períodos analisados pela fiscalização, objeto da autuação fiscal.

Conforme TVF às fls 27 a 37, foram verificadas divergências de saldo de prejuízo fiscais e base negativa de CSLL lançados no LALUR e DIPJ da Recorrente quando confrontados com os saldos existentes pelo sistema da Receita Federal (SAPLI).

A recomposição compreendeu o período de 1991 a 2008. A partir de então foi constituído o crédito tributário resultante, com nova composição dos LALUR ano-calendário 2009 até 2012, período da autuação fiscal.

Nesse ponto, a Recorrente alega que a fiscalização ao realizar tal recomposição acabou por retroceder abusivamente no tempo, vez que apurou as bases de cálculo do IRPJ e CSLL de período 1991 a 2008.

Dessa forma, conclui, que as apurações dos referido período já estavam consolidadas no tempo e imutáveis, vez que já alcançadas pela decadência, com base no parágrafo 150 §4º do CTN.

Assim, apesar do lançamento se referenciar aos períodos base de 2009 a 2012, o fisco incorreu em glosas referentes períodos pretéritos, refazendo os valores apurados pelo contribuinte. Tal conduta foi verificada na recomposição dos anos-calendário de 1996 a 1998, conforme fl. 14 do TVF.

Tal conduta reforça a intempestividade da glosa, ante o instituto da decadência, uma vez que a autoridade fiscal tem 5 anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador para efetuar o lançamento fiscal.

Por sua vez, a DRJ refuta tais argumentos, ressaltando que a conduta do agente fiscal foi a de verificar os saldos das contas de Prejuízo Fiscal Acumulado a compensar e da Base de Cálculo negativa da CSLL, para efeito de recomposição dos LALURs do período de 1991 a 2008, e promover o confronto dos valores constantes nas Declarações ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR, com os dados existentes nos sistemas informatizados da RFB.

Pontuou que o agente fiscal considerou todos os prejuízos apurados e declarados pela Recorrente, por meio de planilha apresentada às fls. 20/23, no período de 1990 a 2008.

Pois bem. Concorde com as alegações trazidas pela Recorrente, uma vez que o Fisco não poderia ter auditado em períodos já alcançados pela decadência, o que restou evidenciada pela glosa de parcelas apuradas anteriormente a 2009.

Esse entendimento é corroborado por este Colegiado, no sentido de que a alteração de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL deve ser realizada por meio de lançamento. Nesse sentido adoto o entendimento utilizado no voto vencedor do Acórdão 1402-001.850, proferido pelo Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Confira-se:

Conforme relatado, "a questão a ser enfrentada, no processo em questão, é se em 2010 o Fisco podia retroagir aos anos-calendário de 1996 a 1999 para verificar inconsistências cometidas pelo contribuinte e revisar o saldo negativo daqueles períodos concluindo, a partir de tais fatos, que os valores das estimativas do ano-calendário de 2005 foram satisfeitas com saldo inconsistente de exercícios anteriores".

No entendimento do relator, o artigo 9º, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, impõe o lançamento ainda que, tendo sido constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário, o que implicaria, por consequência, o início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do encerramento do período de apuração correspondente.

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2010 (caso dos autos) o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações incorridas no ano calendário de 1999, ou seja, constituir exigências tributárias. Isso por disposição expressa dos artigos 150 e 173 do CTN.

O "prazo de homologação tácita" alegado pelo contribuinte que seria de cinco anos corresponderia ao mesmo prazo decadencial para o lançamento (constituição da obrigação tributária), previsto no CTN.

Não há dúvidas de que na modalidade de lançamento por homologação, cabe ao Fisco exercer o controle da legalidade do ato praticado (ou mesmo omitido) pelo contribuinte, a fim de determinar se foram obedecidas as diretrizes que determinam a apuração correta do resultado tributável do exercício.

O controle de legalidade envolve a averiguação, entre outras coisas, do cômputo correto e adequado das receitas tributáveis, das despesas incorridas e do resultado final do exercício. Caso o Fisco detecte qualquer divergência na apuração do resultado tributável, a menor ou mesmo a maior que o correto, tem o dever de exigir que o contribuinte faça as correções necessárias. Se for o caso, deve providenciar o lançamento de ofício do tributo que eventualmente não foi apurado ou recolhido corretamente.

Isso porque, em matéria de declaração de compensação, assim como o contribuinte está sujeito a datas e procedimentos determinados para realizar a tarefa prevista em lei, o Fisco também está sujeito a prazos e procedimentos para verificar se o contribuinte cumpriu o que a lei determina.

Resta claro, que o Código Tributário Nacional se refere ao lançamento por homologação como a "atividade" exercida pelo contribuinte, que é realizada quando o objeto da "atividade" é um tributo que deve ser apurado e recolhido pelo próprio contribuinte, caso do IRPJ.

Claro está de que no ordenamento pátrio existe prazo de caducidade aquisitiva. Todavia, tais prazos devem ser expressos. Ademais, não se pode transmutar uma disposição legal relativa a um prazo extintivo para um lapso aquisitivo. É ir muito além da possibilidade da interpretação, especialmente porque não haveria limites para o indébito tributário. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir. Já a aquisição pura e simples de um valor monetário por

decurso de prazo na verificação de informações redundaria na possibilidade de se consolidarem direitos contra a Fazenda Pública de montantes elevados.

Ademais, os prazos extintivos visam à pacificação social, à consolidação pelo tempo de situações já estabelecidas. Em razão disso, há dois tipos de prazos em matéria tributária, ambos relativos à extinção de direitos do Fisco em face do particular: a decadência que fulmina o poder de constituir o crédito tributário, e a prescrição que elimina o direito de cobrar. Ambos os casos consolidam situações concretas que se perpetuaram no tempo, ou seja, como o sujeito passivo até então não pagou, então por inércia do Fisco continuará a não pagar.

Assim, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório (liquidez e certeza) invocado para a extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação do Fisco é a que diz respeito ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos tacitamente, independentemente da existência dos créditos, a teor do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No mesmo sentido, assim concluiu a Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2012:

31.1. Após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como o prazo para homologação de compensação de que trata o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996 (homologação tácita), há apenas a impossibilidade de lançamento de diferenças do imposto devido. Tal vedação não se aplica à compensação de débitos próprios vincendos que tenha sido homologada tacitamente, quando ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário.

31.2. Todavia, pode a Administração Tributária, dentro do lapso de que esta dispõe (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996), não homologar a compensação declarada em momento posterior, em que se utilizem créditos de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, inclusive os oriundos de estimativas quitadas por meio de Dcomps homologadas tacitamente, se verificada a inexistência de liquidez e certeza desses créditos.

A respeito dos argumentos específicos do ilustre Conselheiro Relator, passo a demonstrar de modo mais específico o porquê de minha divergência.

De fato, constatada infração à legislação tributária, ainda que dela não implique exigência de crédito tributário, há de ser realizado o lançamento, conforme bem observado pelo Conselheiro Relator, a teor do que dispõe o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

Ocorre que a necessidade de lançamento baseia-se única e exclusivamente nas hipóteses em que se constatar divergências na apuração das bases de cálculos dos tributos em questão, ou ainda da correta alíquota aplicável.

Veja-se que na redação original do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 falava-se em lançamento para retificação de prejuízo fiscal, e a alteração trazida pela redação dada pela Lei nº 11.941/2009 somente veio adaptar tal aplicabilidade a novos tributos que também poderiam ter suas bases de cálculo alteradas, sem, contudo,

haver exigência de crédito tributário, tais como o PIS e a Cofins em seus sistemas de apuração não cumulativos.

Resta evidente que a necessidade de lançamento somente diz respeito, portanto, à aferição das bases de cálculo, e até mesmo alíquotas, dos tributos, ou seja, na quantificação do tributo devido, o qual terá como valor mínimo, zero, insuscetível, de per si, na caracterização de saldo negativo de IRPJ ou CSLL

Com a devida vênia, acho que foi justamente nesse ponto que o Conselheiro Relator equivocou-se, fazendo uso de tal dispositivo legal nas hipóteses em que se constata irregularidades após a definição do tributo devido, ou seja, nos valores eventualmente deduzidos em face de recolhimentos de estimativas, de retenções na fonte ou de compensações anteriores. Tais procedimentos referem-se à definição de eventual tributo a recolher, ou, como no caso dos autos, justamente na formação do indébito pleiteado, e não a alterações no prejuízo fiscal do período.

Sublinhe-se que sequer há necessidade de apuração de prejuízo fiscal ou saldo negativo de CSLL para se apurar indébito, bastando-se que o valor do tributo devido seja menor que as retenções, recolhimentos de estimativas e compensações realizadas, ou seja, o tributo a recolher seja "negativo".

No caso em exame, não houve qualquer alteração na base de cálculo ou de alíquota de forma a alterar o saldo de tributo devido. Caso houvesse discordância em relação à base de cálculo, ou no montante de tributo devido, sem dúvida, o prazo para o Fisco alterar os valores apurados pelo contribuinte seria de cinco anos, contados na forma do art. 150 ou 173, I, do CTN, a depender da existência de pagamentos antecipados e na ausência de dolo, fraude ou simulação.

Ocorre que, no caso concreto, o Fisco somente discordou do valor de estimativas recolhidas informado pelo contribuinte, o que, evidentemente, não pode se confundir com redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, tema jamais questionado pela autoridade fiscal.

Em resumo, entendo que o Fisco possui o prazo de cinco anos para alterar a base de cálculo de um tributo ou para aplicar a correta alíquota, alteração essa que deve ser realizada mediante lançamento, ainda que não haja exigência de crédito tributário. Contudo, tratando-se de divergências nos valores de recolhimentos de estimativas, retenções na fonte ou compensações, não há que se falar em lançamento. No máximo, pode vir a ocorrer a homologação tácita de eventual compensação.

Portanto, no caso de alteração de base de cálculo, ou de tributo devido, o Fisco deve valer-se de lançamento, sujeito ao prazo decadencial. Por outro lado, se a questão disser respeito a divergências entre valores de tributos extintos por recolhimentos anteriores ou retenções na fonte e que vieram a formar o indébito pleiteado, o Fisco pode retroagir tanto quanto for necessário, desde que o faça no prazo de cinco anos contados da transmissão da declaração de compensação. E, em relação a esse último prazo, o Fisco agiu dentro do interregno fixado em lei. [grifos não contidos no original]

No caso em tela, ficou evidenciado que a fiscalização retroagiu a períodos em que não era mais possível alterar a base de cálculo dos tributos, em razão da necessidade de lançamento fiscal para tanto, desde que, como apontado, observado o prazo decadencial.

Desse modo, como não poderia ser realizado o lançamento em períodos anteriores, o agente fiscal procedeu a "compensação retroativa de prejuízo fiscais, quando apurou bases de cálculo positivas, em razão dos ajustes efetuados, inclusive quanto ao mérito da exação fiscal diferença dos IPC/BTNF, ocorrido pela primeira vez no AC 2004 e posteriormente nos anos de 2005 a 2008.

Como o lançamento não poderia ter sido efetuado, a fiscalização "carregou" essa base de cálculo positiva para períodos posteriores em que o contribuinte auferiu prejuízos fiscais, consumindo esses prejuízos em com esses lucros anteriores.

Com efeito, os períodos futuros em que o contribuinte compensou tais prejuízos, redundou em insuficiência de prejuízos a compensar. O primeiro período de apuração objeto de lançamento foi em 2009, pois, em relação a tal período, não havia decadência em 2014, época da formalização do lançamento.

Desse modo, a fiscalização realizou em 2014 lançamentos que somente poderiam ter sido efetuado em 5 anos da suposta base de cálculo positiva, ora, resultante de períodos retroativos, que fora consumados pela decadência.

Assim, entendo que o fisco agiu erroneamente tanto na questão da compensação retroativa para amortizar prejuízos apurados em períodos anteriores, quanto na requalificação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que alcançados pela decadência.

Diante o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, a fim de exonerar o crédito tributário lançado no tocante a infração (i).

DO RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício versa sobre a parcela do crédito tributário exonerada pela decisão recorrida e, que foi submetida ao duplo grau, no que diz respeito às infrações; (ii) e (iii) do auto de infração, a saber: (ii) compensação indevida, no ano de 2009, do lucro apurado com saldo inexistente de prejuízo fiscal no valor de R\$ 2.941.422,15; e (iii) exclusão indevida, no ano de 2012, do montante de R\$ 4.601.022,72, a título de depreciação acelerada incentivada.

Adicionalmente, houve também o cancelamento da multa qualificada e agravada no presente caso.

DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA, NO ANO DE 2009, DO LUCRO APURADO COM SALDO INEXISTENTE DE PREJUÍZO FISCAL.

Conforme se depreende do TVF à fl. 43, a fiscalização efetuou a glosa com base no seguinte esclarecimento:

“2.4 Do Saldo Resultante de Compensação Indevida de Prejuízos Fiscais Verificado o excedente de utilização representado pelo saldo inicial da conta Prejuízos Fiscais Acumulados (R\$ 2.941.422,15) , ainda existente em 31/12/2009 e perdurando por todo o período analisado.

Estabelecido que tal excedente representa compensação indevida de lucro apurado com saldo inexistente de prejuízo fiscal, apura-se um imposto devido mais adicional no valor de R\$ 735.355,54 (R\$ 441.213,32 + R\$ 294.142,22), ao qual serão aplicados os acréscimos legais.”

A decisão da DRJ entendeu que tal exigência fiscal não deve prosperar, em virtude de que no ano de 2009, o lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais da atividade rural de exercícios anteriores (R\$ 7.991.268,79) foi integralmente compensado com os prejuízos fiscais objeto da glosa (R\$ 7.991.268,79), conforme DIPJ do ano-calendário de 2009.

Destacou que, conforme demonstrado pela fiscalização, o contribuinte não dispunha, em 31/12/2009, qualquer saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação. No entanto, considerou para o ano-calendário de 2009 uma outra compensação indevida de prejuízo fiscal, representado pelo "excedente de utilização do prejuízo fiscal da atividade rural acumulado até 2008", no valor de R\$ 2.941.422,15.

Dessa forma, concluiu, que tal excedente de utilização de prejuízo fiscal apurado em 31/12/2008, somente poderia ser objeto de exigência fiscal, observado o prazo decadencial.

Assim, o agente fiscal, ao transferir a tributação do referido excedente de utilização de prejuízo fiscal do ano de 2008 para o ano 2009 acabou por infringir o art. 147 do CTN, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela

Concordo com entendimento da decisão, não devendo subsistir a glosa nesse ponto. Mantenho, portanto, a decisão da DRJ, devendo ser cancelada a exigência fiscal sobre compensação indevida do lucro apurado com saldo inexistente de prejuízo fiscal, no ano de 2009.

DA EXCLUSÃO A TÍTULO DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

A fiscalização verificou uma exclusão ao lucro líquido no ano-calendário de 2012, no valor de R\$ 4.601.022,72, a título de "Depreciação/Amortização Acelerada Incentiva - Demais Hipóteses", conforme fl. 17 do DOC 69 - Ficha 9A - Linha 82 da DIPJ de 2013.

Ressalta que intimou a Recorrente para prestar os devidos esclarecimentos sobre a referida exclusão, conforme fl. 04 - DOC 51, e a empresa se limitou a entregar planilhas que não comprovaram o valor excluído. Dessa forma, não tendo feita as provas necessárias, assumindo o ônus de sua inação, acabou por efetuar a glosa em referência.

No entanto, em sede de impugnação, o contribuinte demonstrou que o valor excluído corresponde às aquisições de imobilizado do ano-calendário de 2012 para atividade rural, demonstrando a composição do valor conforme tabela às fls. 819/823, bem como pela documentação anexa à petição.

Dessa forma, a DRJ, ao analisar os lançamentos dos referidos razões contábeis às fls. 1305/1336, entendeu que os mesmos evidenciam de forma detalhada e individualizada as exclusões efetuadas pela empresa, acabando por cancelar também a exigência fiscal nesse ponto.

Entendo que a decisão da DRJ deve ser mantida nesse ponto, conquanto foi realizado um controle dos valores das aquisições do imobilizado relativo a produção rural no ano-calendário de 2012, sendo possível a verificação minuciosa dos valores, de maneira individualizada.

Entendo, portanto, pela improcedência do item (iii) da autuação fiscal.

DA QUALIFICAÇÃO E DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

A Fiscalização entendeu que a Recorrente reduziu o montante de impostos devidos mediante a indevida utilização de valores inexistentes em seu prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL.

Dessa forma, considerou sua conduta como dolosa, de acordo com a teoria da vontade, pois havia consciência sobre o resultado de sua conduta (ação ou omissão).

A decisão da DRJ entendeu que não ficou comprovada o dolo da contribuinte, a despeito da interpretação equivocada sobre a aludida decisão judicial no MS nº 94.0023825-8, conforme se demonstrou quando do exame da matéria no item (i) do voto, no sentido de retardar ou impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Destacou que a jurisprudência administrativa se consolidou no sentido de que cabe ao Fisco a prova da intenção dolosa do contribuinte em pagar menos tributos, provando que agiu deliberadamente com o único objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador do tributo.

Ainda, que os pedidos de prorrogação formulados não caracterizaram o embaraço à fiscalização, como quis pretender o agente fiscal, sobretudo, pela dificuldade de levantar documentos de período bem antigos.

A Recorrente reforça o entendimento da decisão combatida, entendendo que não faz jus à multa qualificada no crédito tributário, uma vez que não restou comprovado a ação dolosa e o intuito de fraude em sua conduta.

Pois bem, em razão do quanto decidido no tópico acima relativa a infração (i), resta prejudicada a análise da qualificação da multa de ofício,

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos Voluntário e de Ofício para, no mérito, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar total provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, cancelamento integralmente o crédito tributário formalizado.

É como voto

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Processo nº 10660.720689/2014-86
Acórdão n.º **1301-002.553**

S1-C3T1
Fl. 1.727
