



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.015698/2008-75</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.149 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	MINAS DA SERRA GERAL S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADO E ESCRITURADO.

Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, contado a partir de sua formação, científica pelos meios próprios ao Fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, realidade esta que não se entende alterada pelo dever de guarda de escrita fiscal de eventos passados com efeitos futuros.

No caso, ainda que o início de contagem do prazo decadencial se verificasse a partir da retificação da declaração na qual foram informados o prejuízo fiscal e a base negativa revisados, no momento do lançamento de glosa da compensação já havia expirado o prazo decadencial, mesmo pela regra mais alargada prevista no CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por negar provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por MINAS DA SERRA GERAL S. A. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.482, na sessão de 19 de janeiro de 2016, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento PARCIAL em decorrência do resultado do processo conexo nº 10680.020638/2007-93 julgado em conjunto, nos termos do voto do relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Descreve a arguição de nulidade por modificação do critério jurídico do lançamento quando comprovado que as modificações do valor da autuação determinadas pela DRJ decorreram dos ajustes promovidos por esta Fiscalização nos valores originais quando constatou a ocorrência de um erro material, por ocasião da inserção de dados no Sistema Safira. Em decorrência deste erro, o auto de infração gerado apontou um saldo de Imposto a Compensar ou a Restituir a favor do contribuinte, que efetivamente não existe.

O litígio decorreu de lançamento de IRPJ promovido para sanar vício que ensejou a nulidade do lançamento anterior, objeto do processo administrativo nº 10680.020638/2007-93. A autoridade fiscal recompôs apurações anteriores, desconsiderando efeitos da diferença de correção monetária correspondente à diferença de 70,28% na determinação da variação do IPC

em janeiro/89, e assim glosou compensação de prejuízos fiscais e exclusões indevidas no ano-calendário 2003. Na primeira exigência foram constatadas divergências entre o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal e, com a nulidade do lançamento, foi promovido o reexame do período fiscalizado e lavrado novo lançamento.

No julgamento em 1ª instância desta segunda exigência, foi declarada a decadência do direito de o Fisco glosar a compensação dos prejuízos fiscais apurados em 1995 e 1996. A exoneração não foi submetida a reexame necessário (e-fls. 411/432). O Colegiado *a quo*, em primeira apreciação, afastou a arguição de nulidade do lançamento e acatou a decadência reconhecida pela autoridade julgadora de 1ª instância, mantendo parcialmente a exigência (e-fls. 840/858).

A PGFN opôs embargos de declaração apreciados no Acórdão nº 1401-004.115, no qual se decidiu que:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Reconhecida obscuridade e contradição, acolhem-se os embargos com efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, com efeitos infringentes, no sentido de sanar contradição e obscuridade ao esclarecer que restou afastada a alegação de decadência, nos termos do voto da Relatora.

A PGFN apontou que o acórdão embargado apresentaria omissão, contradição e obscuridade porque em seu dispositivo levou em consideração o resultado do processo conexo nº 10680.020638/2007-93 para dar provimento parcial ao recurso voluntário, mas seu voto condutor acatara a decadência da glosa de prejuízos relativa aos anos-calendário 1995 e 1996, ao passo que no processo conexo foram restabelecidas as revisões das apurações dos períodos de 1995 e 1996. O voto condutor do acórdão de embargos conclui, assim, que:

Diante dessa análise, reconheço a contradição existente no voto embargado, quando diz acatar o resultado do processo conexo nº 10680.020638/2007-93 julgado em conjunto, no qual foi afastada a alegação de decadência e, reproduzir o argumento do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, no sentido de reconhecer a decadência, mas que fora vencido por ocasião do julgamento colegiado.

Assim, como forma de sanar contradição necessária revisão do voto relatado “ad hoc”, para que fique consignada a posição pelo afastamento da arguição de decadência, reafirmando a possibilidade de revisão das apurações dos anos calendários 1995 e 1996, nos moldes da fundamentação manifestada nos autos

do processo 10680.020638/2007-93, acima reproduzida, com a manutenção do correspondente lançamento, relativo aos seus reflexos na apuração do crédito tributário objeto destes autos.

De modo que também a sanar obscuridade no que diz respeito a qual o impacto, no presente feito, do que restou decidido no processo nº 10680.020638/2007-93, anoto que o que restou decidido pela Turma foi restabelecer as revisões das apurações dos períodos de 1995 e 1996 com as necessárias repercuções.

Ante o exposto, voto no sentido de acolher os embargos, com efeitos infringentes, no sentido de sanar contradição e obscuridade ao esclarecer que restou afastada a alegação de decadência.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que apenas manifestou ciência, sem interposição de recurso especial (e-fl. 569).

Seguiram-se, então, embargos de declaração da Contribuinte, admitidos parcialmente apenas quanto às duas primeiras omissões:

- a) Item 3.1 dos embargos - "Decisão proferida nos autos do PTA nº. 10680.020638/2007-93 ainda estava sujeita a recurso de ofício. Nulidade do presente auto de infração, ausência de requisitos de constituição válidos";
- b) Item 3.2 dos embargos - "Omissão quanto a nulidade do lançamento por incorrer em revisão fora da previsão dos arts. 149 e 173, II, do CTN. Vício material reconhecido";
- c) Item 3.3 dos embargos - "O acórdão proferido pela DRJ/BHE não estava submetido a recurso de ofício, razão pela qual as matérias nele decididas são definitivas. Nulidade da decisão que afastou a decadência da glosa dos prejuízos fiscais dos anos 1995 e 19996";
- d) Item 3.4 dos embargos - "Mérito do recurso voluntário não analisado. Invalidade da simples transcrição do acórdão recorrido".

A rejeição dos embargos quanto ao terceiro e o quarto itens acima referidos está assim motivada no despacho de e-fls. 677/682:

### 3) DA TERCEIRA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

[...]

Ora, se o presente processo (prejudicado) e o processo nº 10680.020638/2007-93 (prejudicial) foram julgados em conjunto pela Turma embargada justamente para que não houvesse decisões conflitantes, então claro está que a questão da "decadência da glosa dos prejuízos fiscais dos anos 1995 e 1996", objeto de ambos os processos, não poderia ser decidida de forma conflitante.

Noutros termos, não ocorreu a coisa julgada sobre a questão da "decadência da glosa dos prejuízos fiscais dos anos 1995 e 1996", pois essa matéria foi objeto de

recurso de ofício no processo nº 10680.020638/2007-93, sendo que ali o entendimento da DRJ de origem foi reformado pelo acórdão nº 1401-001.481.

Isso posto, revela-se manifestamente improcedente a alegação de omissão ora sob exame.

#### 4) DA QUARTA ALEGAÇÃO DE OMISSÃO

[...]

A transcrição feita pelo acórdão embargado, das razões de decidir expostas no acórdão de primeira instância, em relação às quais a Turma concorda, não configura omissão, representado inclusive medida de economia processual. Isso posto, ao menos neste preliminar exame de admissibilidade de embargos, entendo que não é manifestamente improcedente a alegação de omissão, devendo a matéria ser submetida à apreciação da Turma.

Isso posto, revela-se manifestamente improcedente a alegação de omissão ora sob exame.

O Colegiado a quo assim decidiu os embargos parcialmente admitidos no Acórdão nº 1401-006.419 (e-fls. 685/694):

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

Ano-calendário: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE ARGUMENTO DO CONTRIBUINTE. CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO.

O vício material é o que atinge qualquer daqueles elementos essenciais: erro na descrição dos fatos tributáveis, no seu enquadramento jurídico, na identificação do sujeito passivo etc. Contudo, se o vício material consiste em erro na descrição dos fatos, nada impede que o lançamento seja revisto ou refeito, desde que ainda haja prazo, nos termos do parágrafo único do art. 149, CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, admitir os Embargos de Declaração, e acolhê-los sem efeitos infringentes, apenas para sanar as omissões apontadas nos itens 1 e 2 do Despacho de Admissibilidade, rejeitando as preliminares de nulidade, nos termos da fundamentação. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

Com a rejeição parcial dos embargos de declaração, portanto, a Contribuinte não logrou desconstituir a reforma da decisão de 1ª instância na parte em que não era objeto de recurso de ofício nestes autos. E, com o acolhimento parcial dos embargos de declaração sem

efeitos infringentes, foi afirmada a validade do lançamento formalizado ainda que na pendência de recurso de ofício nos autos do processo administrativo nº 10680.020638/2007-93, dada a nulidade ter em conta apenas erro na descrição dos fatos de lançamento anterior.

Cientificada em 24/05/2023 (e-fl. 704), a Contribuinte interpôs recurso especial em 13/06/2023 (e-fl. 705/724), no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 800/820, do qual se extrai:

Portanto, suscitada divergência na matéria da **decadência – possibilidade ou não de o Fisco rever prejuízos fiscais/bases negativas de CSLL no momento de seu aproveitamento, quando tenham sido apurados há mais de 5 (cinco) anos**. Indicados como paradigmas os acórdãos nº 1301-002.553 (processo 10660.720689/2014-86 – sessão de 15/08/2017) e nº **1302-004.181** (processo 16682.722958/2016-39 – sessão de 10/12/2019).

Os paradigmas cumprem os requisitos formais previstos no Regimento Interno do CARF, uma vez que emanados de colegiados distintos do que prolatou a decisão recorrida, não reformados até a data de interposição do recurso especial e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

**O pronunciamento da Turma recorrida, na matéria de interesse, está expresso no acórdão de embargos nº 1401-004.115**, o qual registra: que o presente processo foi julgado juntamente com processo conexo, de número 10680.020638/2007-93; e que o argumento de decadência foi aqui afastado pelos mesmos fundamentos da decisão prolatada naquele processo. Para melhor entendimento, cabe esclarecer que os autos discutidos neste e naquele processo apontaram que o contribuinte vinha efetuando exclusão indevida de “diferença de correção monetária IPC/BNF”; partindo dessa premissa a fiscalização efetuou a “revisão” das bases de cálculo dos anos 1995 e 1996, o que reduziu os saldos de prejuízos fiscais/bases negativas disponíveis nos períodos autuados. Em ambos processos o CARF afastou o argumento de decadência, restabelecendo a revisão, pelo Fisco, da apuração de prejuízos fiscais/bases negativas dos anos-calendário de 1995 e 1996, com repercussão nos períodos autuados. Transcreve-se o necessário das decisões prolatadas neste processo:

[...]

Observa-se que a Turma recorrida afastou o argumento de decadência, restabelecendo a revisão fiscal das apurações dos períodos de 1995 e 1996 e “necessárias repercussões” no ano autuado (2003), **pelos mesmos fundamentos da decisão prolatada no processo conexo, nº 10680.020638/2007-93**. No processo conexo, o voto vencedor destacou que as exclusões questionadas pela fiscalização nas apurações de 1995 e 1996 foram as mesmas observadas no período autuado, cujas glosas foram mantidas pela Turma; e afastou a decadência pelos seguintes fundamentos: *“não se irá perpetrar lançamento de crédito tributário relativo àquele período alcançado pela decadência, mas, tão-somente, impedir seu aproveitamento em períodos supervenientes. Poderá haver, no*

entanto, lançamento de crédito tributário nos períodos ainda não alcançados pela decadência. (...) nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um prejuízo fiscal aproveitado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para eventual lançamento de crédito tributário referente a períodos supervenientes nos quais o prejuízo foi aproveitado. Desde que observado este último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do prejuízo aproveitado”.

O paradigma nº **1301-002.553** registra que o lançamento efetuado em 2014 era de IRPJ e CSLL dos anos-base 2009 a 2012, e que o procedimento fiscal “recompôs” as bases de cálculo de períodos anteriores, glosando determinados valores, com reflexos sobre os anos autuados. A defesa arguiu que a fiscalização “retrocedeu abusivamente no tempo” quando recompôs bases de cálculo de 1991 a 2008, pois as apurações do contribuinte nesses períodos “estavam consolidadas no tempo e imutáveis, vez que já alcançadas pela decadência, com base no parágrafo 150 §4º do CTN”. O paradigma nº **1301-002.553** acatou o argumento da defesa. Destacam-se trechos que bem refletem a hipótese julgada e o entendimento lá manifestado (grifos originais):

[...]

Observa-se que o paradigma acolheu o argumento de decadência, manifestando que em caso de “discordância em relação à base de cálculo, ou no montante de tributo devido, (...) 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 (...) 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. Concluiu por afastar 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”.

No caso do paradigma nº **1302-004.181**, discutia-se lançamento efetuado em 2016, relativo a IRPJ/CSLL do ano-calendário 2012. A defesa arguiu decadência do direito de o Fisco questionar os valores de prejuízo fiscal/base negativa declarados em DIPJ entregues havia mais de 5 (cinco) anos. **O entendimento que prevaleceu naquele julgamento está expresso no voto do Relator, condutor nesse ponto.** Extrai-se o suficiente do relatório e do voto paradigmático (grifos acrescidos):

[...]

O paradigma nº **1302-004.181** entendeu que “Uma vez encerrado o período-base, apurado pelo sujeito passivo os citados saldos e informados estes ao Fisco, a partir daí, começa a fluir o prazo decadencial para a revisão da apuração com a lavratura de auto de infração caso apurada a improcedência dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL”, mas ressalvou que “tal conclusão não está a

*impor ao Fisco a obrigação de acatamento de todas compensações realizadas pelo contribuinte com supostos saldos provenientes de períodos já atingidos pela decadência*”, pois “o entendimento de que o prazo decadencial deve ser contado a partir dos períodos de formação dos prejuízos e bases de cálculo negativa deve estar em consonância com os deveres impostos ao sujeito passivo de escriturar e declarar regularmente tais valores, bem como de guardar a documentação que os ampare”. No caso concreto, o paradigma reconheceu decadência quando os prejuízos fiscais/bases negativas pretéritos foram registrados nos livros fiscais e declarados na DIPJ, e afastou a decadência quando não o foram.

Confrontadas as decisões, **reconhece-se dissídio entre o recorrido e os paradigmas nº 1301-002.553 e nº 1302-004.181.**

Os três casos envolvem lançamentos com glossa da compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores. Nos três casos a defesa arguiu decadência do direito da Fazenda de “rever” os prejuízos fiscais apurados/declarados havia mais de 5 (cinco) anos. **O acórdão recorrido** afastou o argumento de decadência, restabelecendo a “revisão” de prejuízos fiscais apurados mais de 5 (cinco) anos antes do lançamento fiscal, pelos seguintes fundamentos: “não se irá perpetrar lançamento de crédito tributário relativo àquele período alcançado pela decadência, mas, tão-somente, impedir seu aproveitamento em períodos supervenientes. Poderá haver, no entanto, lançamento de crédito tributário nos períodos ainda não alcançados pela decadência. (...) nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um prejuízo fiscal aproveitado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para eventual lançamento de crédito tributário referente a períodos supervenientes nos quais o prejuízo foi aproveitado. Desde que observado este último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do prejuízo aproveitado”. Os **paradigmas** reconheceram decadência – **o primeiro (1301-002.553)**, ao fundamento de 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”; o **segundo (1302-004.181)**, ao fundamento de que “encerrado o período-base, apurado pelo sujeito passivo os citados saldos e informados estes ao Fisco, a partir daí, começa a fluir o prazo decadencial para a revisão da apuração com a lavratura de auto de infração caso apurada a improcedência dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL”, ressalvados “os deveres impostos ao sujeito passivo de escriturar e declarar regularmente tais valores, bem como de guardar a documentação que os ampare” (...) “assim como no Lalur, a Recorrente manteve nas DIPJ a íntegra dos prejuízos e bases negativas de CSLL acumulados, de modo que é forçoso reconhecer a decadência do direito de o Fisco alterá-los, à época do lançamento”.

### Conclusão

Pelos motivos expostos, propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo. (*destaques do original*)

A Contribuinte, depois de relatar as intercorrências processuais acima descritas, argumenta que o acórdão recorrido, *ao adotar o resultado do Processo Administrativo nº 10680.020.638/2007-93 (Acórdão nº 1401-001.481), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento apresentou interpretação aos arts. 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional (“CTN”) que diverge da interpretação conferida por outras câmaras do Carf.* Na sequência, sintetiza que:

Isso porque, ao modificar a apuração do prejuízo fiscal dos anos-calendário 1995 e 1996, ainda que para gerar efeitos diretos sobre o ano-calendário 2003, o Fisco violou os dispositivos acima mencionados do Código Tributário Nacional, visto que transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos de quando apurados os prejuízos fiscais. Os paradigmas, por outro lado, reconhecem a ocorrência da decadência no que diz respeito ao período de apuração do prejuízo fiscal.

Apresenta quadro comparativo para evidenciação do dissídio jurisprudencial, demonstra o prequestionamento da matéria e argumenta, no mérito, que:

Conforme relatado, a controvérsia decorre da revisão, realizada pela autoridade administrativa, dos valores de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. O presente recurso busca o restabelecimento dos prejuízos fiscais dos **anos-calendário 1995 e 1996, indevidamente glosados pela fiscalização**. Como entendeu a DRJ, referidos períodos estavam abrangidos pela decadência quando da lavratura do auto de infração, razão pela qual **não poderiam ser revistos pelo Fisco**. O acórdão recorrido, todavia, reformou a decisão da DRJ e acabou validando a glosa realizada para períodos já **decaídos**. Ao fazê-lo, todavia, violou disposições da legislação tributária, divergindo de posição adotada por outras turmas julgadoras do CARF, conforme se passa a sustentar.

Sabe-se que no regime do lançamento por homologação, cabe ao contribuinte praticar atos que, em larga medida, abrangem tudo aquilo que compete ao Fisco no contexto de um lançamento de ofício, cuja competência é privativa da autoridade fiscal, a teor do que prescreve o art. 142 do CTN. De modo mais específico, no regime jurídico do lançamento por homologação compete ao sujeito passivo realizar toda uma sequência de atos que culminam no pagamento antecipado (sendo esse o caso) do crédito tributário, sujeito à ulterior homologação por parte do Fisco.

Da sistemática do lançamento por homologação decorre a necessidade de uma correta compreensão do funcionamento da decadência. É que, caso o recolhimento antecipado se revele insuficiente à extinção do crédito tributário, caberá ao Fisco o lançamento de ofício. Ausente qualquer recolhimento, em virtude do entendimento do contribuinte acerca da inocorrência do fato gerador, de igual modo caberá ao Fisco o lançamento de ofício. Em ambos os casos, caracterizada a inércia da autoridade fiscal no prazo previsto em lei, pela falta do

lançamento de ofício, cuja competência, insista-se, é privativa da autoridade administrativa, a hipótese será de decadência.

No entanto, a decadência no lançamento por homologação tem suas peculiaridades. Ao contrário da absoluta ausência de ato administrativo, que pode ocorrer nas hipóteses legais de tributos sujeitos ao lançamento de ofício (IPTU, e.g.), no regime jurídico do lançamento por homologação os atos praticados pelos contribuintes geram efeitos, mesmo quando verificada a ocorrência de decadência. Em outras palavras, a perda do direito de constituir o crédito tributário (decadência, i.e.) leva à homologação daquilo que foi previamente realizado, por imperativo legal, pelos contribuintes. Do contrário, a hipótese seria de irrelevância de tudo aquilo que seria objeto de ulterior homologação (ou não), o que não se pode admitir.

O raciocínio pode ser apresentado da seguinte forma: (i) realizado o lançamento de ofício, dentro do prazo decadencial, o crédito terá sido constituído pelo Fisco, na parte em que não confessado pelo sujeito passivo, restando caracterizada a homologação dos critérios declarados pelo contribuinte e não questionados pela autoridade fiscal; (ii) ausente o lançamento de ofício, tem-se que, ainda que por ficção, a concordância do Fisco quantos aos critérios adotados pelo sujeito passivo para antecipar ou não o pagamento não podem ser revisitados pela RFB, sob hipótese alguma. Do contrário, admitir-se-ia a possibilidade de lançamento por vias transversas, em clara violação aos efeitos da decadência sobre a capacidade do Fisco de constituir créditos tributários relativos a um determinado período.

O caso do IRPJ e da CSLL ainda apresenta algumas particularidades. A apresentação, por parte do contribuinte, de declarações que indiquem a ocorrência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa gera repercussões. A presença de prejuízo, embora ateste a inocorrência do fato gerador, igualmente indica os critérios que foram empregados pelo sujeito passivo na compreensão dos efeitos jurídicos das mutações patrimoniais ocorridas ao longo do período de apuração. Portanto, a inexistência de tributo devido ao final do ano-calendário revela a ocorrência de decréscimo patrimonial, cujo efeito irá repercutir em exercícios seguintes, respeitada a limitação legal (trava dos 30%).

E a ausência de lançamento de ofício, que seria praticado em substituição ao contribuinte, em razão da ocorrência de decadência, para além da perda do direito de cobrar o tributo supostamente devido, impõe a impossibilidade de que os critérios jurídicos aplicados na compreensão dos efeitos patrimoniais sejam alterados, por qualquer razão.

Não se pode admitir como correto o dissimulado argumento de que a decadência apenas impede a constituição do crédito tributário, mas não a revisitação dos critérios que levaram à homologação, ainda que tácita, dos atos materiais de lançamento praticados pelo sujeito passivo. Se assim não fosse, a ocorrência de decadência teria efeitos apenas parciais, sem que o CTN tenha previsto qualquer hipótese nesse sentido.

Para além disso, permitir que os critérios adotados pelo contribuinte (e não impugnados por lançamento de ofício) gerem efeitos, por exemplo, por meio da glosa de créditos de prejuízo fiscal e base negativa utilizados para redução da base de cálculo de períodos posteriores, nada mais é do que um lançamento relativo a período decaído, travestido de uma inofensiva glosa de compensação de prejuízos. O fato de que a glosa se dá sobre período não decaído não pode esconder o fato de que o ato administrativo contemporâneo estará encontrando suporte de validade na modificação de critérios jurídicos adotados em períodos abarcados pela decadência.

No caso dos autos, como destacado, a Recorrente apurou e informou à fiscalização, por meio de suas declarações fiscais, a existência de resultados negativos para os anos-calendário 1995 e 1996. Por essa razão, em virtude de fiscalização ocorrida em 2008, não pode o Fisco rever as referidas, ainda que para gerar efeitos, de constituição do crédito tributário, para período não abrangido pela decadência.

Em outros termos, considerando que a intimação do auto de infração ocorreu em **11/12/2008**, o Fisco violou o art. 150, §4º do CTN, ao modificar a apuração do prejuízo fiscal dos anos-calendário 1995 e 1996, ainda que para gerar efeitos diretos sobre o ano-calendário 2003, eis que transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos em relação aos exercícios em que apurados os prejuízos fiscais. A propósito, a conclusão em relação à decadência é alcançada mesmo que se considere aplicável, o art. 173 do CTN.

Nesse sentido, já se posicionou o Carf em diversas oportunidades, dentre elas no Caso Ipanema Agrícola S/A (Acórdão nº 1301-002.553 – doc. 01, cit.) sob a relatoria do Sr. Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento), aqui apontado como paradigma. É ver a ementa do acórdão:

“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 (...)" (Carf, Processo administrativo nº 10660.720689/2014-86, Acórdão nº 1301-002.553, sessão de 15/08/2017, publicado em 04/10/2017).**

No Caso Ipanema Agrícola S/A, foi lavrado auto de infração em que se exigiu IRPJ dos anos-calendário 2009 a 2012 em razão de a fiscalização ter entendido havido compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa. A DRJ

Julgou parcialmente procedente a impugnação, o que motivou a interposição de Recurso Voluntário. No Acórdão nº 1301-002.553, o Carf acolheu o argumento da então Recorrente, no sentido de que a recomposição “acabou por retroceder abusivamente no tempo, vez que apurou as bases de cálculo do IRPJ e CSLL de período 1991 a 2008” e que a alteração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL deve se dar por meio de lançamento.

A divergência mostra-se evidente quando se compara a redação do acórdão recorrido com a do voto condutor do Acórdão:

[...]

A divergência é clara, na medida em que entende o acórdão recorrido ser possível a revisão, sem limitação de tempo, de resultados negativos de períodos já abrangidos pela decadência, apenas em razão do fato de que, para os referidos fatos geradores decaídos, não houve efetiva constituição de crédito tributário. Em sentido contrário, no entanto, o acórdão paradigma deixa claro que tal argumento consiste em artifício para promover lançamento tributário após o transcurso do prazo decadencial.

A conclusão a que chegou o acórdão recorrido **diverge** também do entendimento proferido pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento no Caso Sinochem Petróleo Brasil Ltda (Acórdão nº 1302-004.181 - doc. 02, cit.), julgado sob a relatoria do Sr. Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, o segundo paradigma apontado. A ementa do julgado é a seguinte:

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

Ano-calendário: 2012

PREJUÍZOS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO. DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo à compensação de prejuízos fiscais acumulados de anos anteriores, regularmente escriturados e declarados à administração tributária, extingue-se em cinco anos a contar da data em que se poderia proceder a modificações dos fatos relativos aos exercícios do surgimento daqueles prejuízos acumulados. Não tendo havido a regular declaração dos prejuízos em DIPJ, fica afastada a decadência e permitida à Fazenda Pública o questionamento dos prejuízos fiscais com repercussão em períodos futuros

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010.

CSLL. MESMOS FATOS E FUNDAMENTOS. DECISÃO. EXTENSÃO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso. (...)” (Carf, Processo

Administrativo nº 16682.722958/2016-39, Acórdão nº 1302-004.181, sessão de 10/12/2019, publicado em 17/01/2020)

O quadro analítico abaixo deixa evidente a divergência entre o acórdão e o referido paradigma:

[...]

É inequívoca a divergência em relação à interpretação dada ao art. 9º caput e §4º do Decreto nº 70.235/1972. Enquanto o acórdão recorrido argumenta no sentido de que referido artigo teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a autuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário, o paradigma utiliza-o de fundamentação para equiparar a revisão dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa ao lançamento de crédito tributário para fins de aplicação do prazo decadencial.

De forma semelhante, o **Caso Sinochem Petróleo Brasil Ltda** diz respeito a autuação de IRPJ e de CSLL decorrente da glosa, pelo Fisco, de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL. Nesse caso, a DRJ entendeu que o prazo decadencial somente teria início com a ocorrência do fato gerador que “contempla sua utilização”. Diferentemente, contudo, o CARF concluiu que o prazo decadencial para a revisão da apuração dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL teria início a partir da declaração desses valores pelo contribuinte, nos termos do art. 9º, caput e §4º, do Decreto nº 70.235/72. Destacou-se, nesse aspecto, que esse entendimento tem sido acolhido reiteradamente, citando como exemplo o acórdão nº 1201-002.362.

Vê-se, então, que, nos precedentes, entendeu-se pela procedência da tese jurídica no sentido de que, para fins fiscais, a **revisão dos valores apurados a título de prejuízo fiscal e base negativa deve respeitar os prazos decadenciais dos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN**, devendo ser feita, caso entenda a RFB, dentro de 5 (cinco) anos a contar da data de apuração.

E, na linha da interpretação conferida pelo segundo acórdão paradigma (nº 1302-004.181 – doc. 02, cit), a norma do art. 9º, *caput*, §4º do Decreto nº 70.235/72, ao exigir a formalização em autos de infração ou notificações de lançamento de qualquer “infração à legislação tributária”, torna **incontroversa** a aplicação do art. 150, §4º ao caso em tela. É dizer, a norma do art. 9º, *caput*, §4º do Decreto nº 70.235/72 cumulada com aquela do art. 150, §4º do CTN, segundo a interpretação conferida pelos acórdãos paradigmas, **impede sejam revisadas pelo Fisco as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL de períodos anteriores a cinco anos do efetivo lançamento**.

Do exposto, também tendo sido demonstrado que a interpretação jurídica conferida à legislação tributária no acórdão aqui recorrido destoa daquela conferida pelos acórdãos paradigmas, deve ser conhecido (dado o dissídio) e provido o presente Recurso Especial para reformá-lo, reconhecendo que a decadência impede o Fisco de promover as revisões das apurações dos períodos

de 1995 e 1996 com repercussões nos créditos tributários relativos ao ano-calendário 2003. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido para que seja reconhecida a insubsistência do lançamento na parte em que promoveu a revisão dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa dos anos-calendário de 1995 e 1996, em razão do transcurso do prazo decadencial e, por consequência, cancelado o auto de infração e extinto o crédito tributário relativo à parcela discutida no presente recurso especial, nos termos do art. 156, IX do CTN.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 29/11/2023 (e-fl. 821) e retornaram em 14/12/2023 com as contrarrazões de e-fls. 822/832, nas quais a PGFN traz apenas argumentos de mérito, assim principiando:

O fenômeno da decadência atinge, apenas, o direito do fisco de constituir a obrigação tributária (ou de não homologar a compensação), não afastando a possibilidade de se reexaminar fatos contábeis pretéritos (ocorridos há mais de 5 anos) com repercussão futura.

Com efeito, em caso de pedido de restituição ou compensação, mantém-se o direito do fisco de verificar a existência, liquidez e certeza do direito creditório a período anterior, desde que os resultados destes períodos interfiram no resultado do valor do crédito alegado. Outrossim, não se pode iniciar a contagem do prazo antes do fisco tomar conhecimento do pleito do contribuinte. A prova do valor a restituir cabe ao contribuinte, sendo dever do fisco exigir a comprovação da geração do direito creditório.

De fato, afirmar que teria decaído o direito do fisco de analisar tais operações seria o mesmo que consagraria a "esperteza jurídica", em desfavor da legalidade e da indisponibilidade do crédito público.

De fato, nos casos de análise de direito creditório, não se pode iniciar a contagem do prazo antes do fisco tomar conhecimento do pleito do contribuinte. Esse entendimento também é perfilhado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais e pela Eg. Quarta Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, que defendem que é perfeitamente cabível a revisão/retificação, pela fiscalização, de valores apropriados a título de prejuízo fiscal, ainda que estes tenham origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

Isso porque, em verdade, os prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, destinam-se exclusivamente ao lançamento tributário. Não abrangem, pois, a revisão de valores relativos a prejuízos fiscais advindos de períodos anteriores, ainda que estes tenham influência nos valores do lançamento relativo ao ano-calendário não decadente. *(destaques do original)*

Cita os acórdãos nº CSRF/04-00.054 e 104-19.219, afirma que a Contribuinte *incide em erro ao deixar de distinguir "lançamento" de "pedido de compensação" (DCOMP)*, e prossegue defendendo o direito de o Fisco verificar a existência de crédito líquido e certo em até 5 cinco)

anos da entrega da DCOMP. Invoca o art. 170 do CTN, diz que o ônus da prova do direito creditório cabe a quem o pleiteia, sendo que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deve manter escrituração na forma dos arts. 251, 259 e 264 do RIR/99.

Assevera que não se está *a falar de lançamento tributário, mas sim da comprovação da liquidez e certeza do crédito para fins de compensação*, e que, sendo desnecessário o lançamento, não há que se falar em decadência do direito de lançar. Refere entendimento neste sentido expresso no Acórdão nº 3102-000.817, e complementa:

Sendo certo que os aspectos (material, pessoal e temporal) que delimitam a obrigação tributária estão sempre previstos em lei, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o fundamento da restituição é sempre o descompasso entre o pagamento promovido pelo sujeito passivo e a legislação que disciplina aquele tributo. Consequentemente, não se pode pretender que, quando da liquidação do indébito, deixe-se de aplicar a lei tributária em razão de um suposto prejuízo do sujeito passivo: dado que o indébito surge da lei, sua apuração seguirá os aspectos (material, pessoal e temporal) dessa mesma lei.

Em assim sendo, não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolançado é efetivamente superior ao devido e, em caso de resposta negativa, denegar o pedido de restituição. Cabe destacar que a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que diz:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93) (originais não destacados).

A existência de valor a restituir ou a compensar é aferida a partir do contraste entre o valor recolhido e o valor de fato devido em face da legislação tributária. É esse o comando do artigo 165, caput e incisos I e II do CTN:

[...]

O direito creditório assim apurado poderá ser utilizado em compensação, nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. A verificação do direito creditório, por meio de comparação entre o valor pago e o devido, é da essência da análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação. Para que se determine o valor devido, o Fisco pode analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, inclusive a base de cálculo e a alíquota, sem restrições, já que o CTN, em seus artigos 165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise.

A compensação e a restituição submetem-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN, não se aplicando, portanto, o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72. Com efeito, a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Esse regramento específico fica claro na leitura dos parágrafos 9º, 10 e 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que determina a aplicação do rito do Decreto nº 70.235/72 apenas à manifestação de inconformidade e ao recurso voluntário, ou seja, à fase litigiosa, e não aos procedimentos que antecedem essa fase:

[...]

Além disso, a modificação da base de cálculo do tributo, por meio de despacho decisório, não afasta a possibilidade de o contribuinte contestar tal modificação, mediante apresentação de manifestação de inconformidade, preservando, dessa forma, o seu direito de defesa.

De fato, o procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

Como bem observou o acórdão recorrido, o contribuinte vinha efetuando exclusão indevida de “diferença de correção monetária IPC/BTNF”; partindo dessa premissa a fiscalização efetuou a “revisão” das bases de cálculo dos anos 1995 e 1996, o que reduziu os saldos de prejuízos fiscais/bases negativas disponíveis nos períodos autuados. Em ambos processos o CARF afastou o argumento de decadência, restabelecendo a revisão, pelo Fisco, da apuração de prejuízos fiscais/bases negativas dos anos-calendário de 1995 e 1996, com repercussão nos períodos autuados.

Como bem aduziu o acórdão recorrido, não se irá perpetrar lançamento de crédito tributário relativo àquele período alcançado pela decadência, mas, tão-somente, impedir seu aproveitamento em períodos supervenientes. Poderá haver, no entanto, lançamento de crédito tributário nos períodos ainda não alcançados pela decadência.

Assim, nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um prejuízo fiscal aproveitado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para eventual lançamento de crédito tributário referente a períodos supervenientes nos quais o prejuízo foi aproveitado. Desde que observado este último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do prejuízo aproveitado.

Como se vê, os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

## VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Como relatado, desde a rejeição parcial dos embargos de declaração, restou consolidado nestes autos a necessária aplicação do que decidido no processo administrativo nº 10680.020638/2007-93. Sob esta ótica, a Contribuinte validamente erigiu a divergência jurisprudencial, nestes autos, sob a premissa de que o acórdão recorrido, *ao adotar o resultado do Processo Administrativo nº 10680.020.638/2007-93 (Acórdão nº 1401-001.481), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento apresentou interpretação aos arts. 150, §4º e 173, I do Código Tributário Nacional (“CTN”) que diverge da interpretação conferida por outras câmaras do Carf.*

Assim, cabe aqui invocar tudo o que manifestado na apreciação do recurso especial lá interposto pela Contribuinte:

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O dissídio jurisprudencial demonstrado pela Contribuinte tem em conta a revisão dos prejuízos fiscais por ela apurados nos anos-calendário 1995 e 1996.

Analizando as apurações dos anos-calendário 2002 e 2003, a autoridade lançadora constatou que a Contribuinte promoveu exclusões do lucro real nos valores totais, respectivamente, de R\$ 16.686.760,31 e R\$ 769.456,92, vinculadas a efeitos de ação judicial proposta para reconhecimento de correção monetária de balanço complementar, considerando-se a variação do IPC de janeiro/89 em 70,28%. Apurando que a Contribuinte registrara saldo credor de correção monetária em 31/12/1989, a autoridade lançadora concluiu que as decisões judiciais, ao permitirem ajustes apenas na correção monetária do balanço de 1989, não autorizaram as exclusões promovidas em 2002 e 2003, e nem mesmo a atualização monetária complementar dos prejuízos fiscais controlados na parte B do LALUR, quanto menos a compensação feita a partir de 1997 com a atualização computada em relação aos prejuízos fiscais de 1987 e 1988, prejuízos estes já compensados em 1990 e 1991 e prescritos, vez que sua utilização sem prazo só passou a existir com a alteração da legislação a partir de 1995.

Além de glosar as exclusões de R\$ 16.686.760,31 e R\$ 769.456,92 no lucro real dos anos-calendário 2002 e 2003, e recompor a apuração das estimativas mensais de IRPJ de 2002, a autoridade lançadora também discordou da compensação de prejuízos fiscais que reduzira a zero as bases de cálculo do IRPJ nos períodos fiscalizados. Neste proceder, revisou os prejuízos fiscais apurados desde 1995,

glosando exclusões decorrentes da mesma correção monetária de balanço complementar pleiteada judicialmente nos valores de R\$ 864.252,45 em 1995, e de variadas parcelas mensais em 1996, de modo a reduzir o saldo acumulado atualizado de R\$ 5.617.466,02 para R\$ 1.218.689,80. Em 1997 e 1998 os prejuízos declarados de R\$ 108.136,66 e R\$ 2.196.715,34 já haviam sido revertidos para lucro em lançamento anterior, e em 1999 e 2000 não houve prejuízo declarado, sendo apurado lucro em lançamento anterior.

Nada é dito acerca do ano-calendário 2001, e: i) no ano-calendário 2002, a compensação promovida de R\$ 6.635.254,46 é reduzida a R\$ 1.218.689,80 (saldo revisado remanescente ao final de 1996); e ii) no ano-calendário 2003 a compensação promovida de R\$ 3.670.543,57 é glosada integralmente. Assim, vê-se que as glosas de R\$ 5.416.564,66 e R\$ 3.670.543,57, em 2002 e 2003, são afetadas pelas glosas promovidas na apuração dos prejuízos fiscais de 1995 e 1996, que reduziram o saldo acumulado em 1996 de R\$ 5.617.466,02 para R\$ 1.218.689,80.

Com respeito à CSLL, além de exclusões decorrentes da correção monetária complementar nos anos-calendário 2002 e 2003, a autoridade lançadora também promoveu a glosa de outras exclusões no ano-calendário 2002, e ainda apurou as estimativas de CSLL não recolhidas em razão destas deduções indevidas. Com respeito às bases negativas de períodos anteriores, tendo em conta a ponderação adicional de que a diferença IPC/BNF também era inadmitida na apuração da CSLL, foi revisada a apuração de 1995 para excluir a parcela de R\$ 6.850.78,22 a título de “Depreciação/amortização-IPC/BNF e Expurgo IPC 89”, e de variadas parcelas mensais em 1996 a reduzir a soma anual de R\$ 2.326.684,00 para R\$ 388.209,69 que, somada ao valor corrigido de bases negativas acumuladas em 1994 (R\$ 25,71), totalizou saldo acumulado de R\$ 388.235,40. Em 1997 a base positiva foi compensada integralmente com as bases negativas anteriores e em 1998 a base negativa declarada de R\$ 2.287.678,74 foi revertida para lucro em lançamento anterior. Em 1999 a base positiva foi compensada integralmente com as bases negativas anteriores e em 2000/2001 a base positiva foi zerada com o registro de outras exclusões.

Como resultado: i) no ano-calendário 2002, a compensação promovida de R\$ 2.771.471,77 é anulada integralmente; e ii) no ano-calendário 2003 não há compensação promovida ou glosada. Note-se, porém, que a glosa de 2002 não decorre, necessariamente, das glosas que afetaram os valores acumulados em 1996, dada a compensação de bases negativas em 1997 e 1999 sem saldo disponível para tanto. E, em 1998, a base negativa apurada no valor de R\$ 2.287.678,74 foi absorvida em lançamento formalizado naquele período.

A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou o lançamento de IRPJ pertinente ao ano-calendário 2003. A exigência formalizada com o saneamento do vínculo apontado naquela decisão integra o processo administrativo nº 10680.015698/2008-75, ao qual este segue apensado. Com respeito às demais

exigências, afirmou-se que em 21/12/2007 a autoridade fiscal não poderia questionar os prejuízos fiscais e bases negativas apurados em 1995 e 1996. Com respeito à CSLL, anotou-se que *para os exercícios de 1998 a 2002, anos-calendário de 1997 a 2001 em decorrência de ação fiscal foi lavrado auto de Infração que deu origem ao processo nº 10680.010983/2002-12 (fls. 383/400).*

Na sequência, a decisão foi liquidada mediante recomposição dos controles internos de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados nos seguintes termos:

Verifica-se, no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais, que em 01/01/1995, o saldo de prejuízo acumulado da empresa era de R\$19.920,56 (fl. 202).

Em 09/06/2000, a empresa apresentou declaração retificadora, relativamente ao período de apuração de 01/01/1995 a 31/12/1995, conforme documentos de fls. 96 e 104, com apuração de um prejuízo fiscal de R\$2.063.021,69, que somado ao valor acumulado de R\$19.920,56, obtém-se um prejuízo acumulado em 31/12/1995 no montante de R\$2.082.942,25.

A glosa efetuada nos meses do ano-calendário de 1996, no montante de R\$5.617.466,02, adicionado ao prejuízo acumulado em 31/12/1995, totaliza um saldo de prejuízos acumulados em 31/12/1996 no valor de R\$ 7.700.408,27. Dados restabelecidos, de acordo com, a redução de prejuízos que gerou o processo nº 10680.003355/2004-91 (documentos de fls. 294/308).

De acordo com o TVF nos anos seguintes os prejuízos foram alterados em virtude de auto de infração ainda pendente de julgamento no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (documentos de fls. 366/382).

Assim, para efeito de compensação de prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, no presente processo, referido saldo é de R\$ 7.700.408,27.

[...]

Verifica-se, no Sistema de Acompanhamento da Base de Cálculo Negativa da CSLL, que em 01/01/1995, a BCN acumulada de períodos anteriores da empresa era de R\$25,71, conforme Demonstrativo Sapli de fls. 223).

Em 09/06/2000, a empresa apresentou declaração retificadora, relativamente ao período de apuração de 01/01/1995 a 31/12/1995, conforme documentos de fls. 96 e 104, com apuração de uma base de cálculo negativa da contribuição social no valor de R\$2.394,835,40, que somado ao valor acumulado de R\$25,71, obtém-se uma BCN acumulada de períodos anteriores em 31/12/1995, no montante de R\$2.394.861,11.

Restabelecida as glosas efetuadas no valor das exclusões para os meses do ano-calendário de 1996, em 31/12/1996, restabelece-se uma BCN acumulada de períodos anteriores no valor de R\$3.443.759,11.

Nos anos-calendário de 1997 a 2001, exercícios de 1998 a 2002, em razão de ação fiscal sofrida pela empresa, a base de cálculo foi alterada, passando a ser positiva nestes períodos de apuração. O auto de infração decorrente deste procedimento de fiscalização ainda se encontra pendente de julgamento no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, processo nº 10680.010983/2002-12.

De acordo com, o auto de infração objeto do processo nº 10680.010983/2002-12, cópia anexada as fls. 383/400, verifica-se que nos anos-calendário de 1997 e 1999 a empresa utilizou R\$835.727,25 e R\$210.803,21, respectivamente, da BCN, o que resulta um saldo disponível em 01/01/2002 no valor de R\$2.397.228,65 e que a base negativa apurada no exercício de 1999, ano-calendário de 1998 em decorrência da ação fiscal tornou-se positiva sendo totalmente absorvida.

Assim, para efeito de compensação de base de cálculo negativa da contribuição social acumulada de períodos anteriores, no presente processo, referido saldo é de R\$2.397.228,65.

Considerando o saldo de prejuízo fiscais recomposto de R\$ 7.700.408,27, a autoridade julgadora de 1ª instância ampliou a compensação no ano-calendário 2002 para R\$ 6.996.604,43 (dentro do limite legal de 30%). O saldo de bases negativas reconstituído para R\$ 2.397.228,65 foi consumido integralmente na compensação do ano-calendário 2002.

Esta decisão, submetida ao Colegiado *a quo* em sede de recurso de ofício, foi reformada sob as seguintes premissas do voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do ex-Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório:

Sem embargo da fundamentação contida no voto do ilustre Relator, peço vênia para divergir de suas conclusões ao analisar o recurso de ofício no tocante à questão da decadência para se proceder à revisão do saldo de prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa referente aos anos-calendário de 1995 e 1996.

De fato, costuma-se argumentar que a apuração efetuada pelo contribuinte teria que ser aceita sem qualquer contestação por parte do Fisco porque ela só poderia ser recomposta por meio de um lançamento. Segundo os defensores dessa tese, a revisão da apuração para outros efeitos seria uma forma disfarçada de lançamento. Entretanto, não há que se confundir a impossibilidade da constituição do crédito tributário por haver decaído o direito de lançar com a possibilidade de verificação das circunstâncias que influenciaram na apuração de um prejuízo fiscal (ou base de cálculo

negativa da CSLL<sup>1</sup>) que se acumulou para ser aproveitado no período objeto da investigação. É um fenômeno semelhante ao observado quando o contribuinte pleiteia o reconhecimento de um direito creditório formado a partir de saldo negativo apurado em período decaído para efeito de o Fisco efetuar lançamentos.

O prazo de decadência para se constituir o crédito tributário mediante lançamento é estabelecido no CTN. E isso vale tanto para a hipótese do artigo 150, § 4º (a apuração do crédito tributário estará homologada, como penso, ou o pagamento do crédito tributário estará homologado, como o STJ decidiu em sede de recurso repetitivo no REsp nº 973.733-SC), quanto para a hipótese do artigo 173 (constituição do crédito tributário de ofício pela Fazenda Pública). É de se notar que nessas hipóteses o objeto da norma restringe-se sempre ao conceito de “crédito tributário”. Ou seja, trata-se de apuração, pagamento ou lançamento de “crédito tributário”.

Por outro lado, no caso de se verificar as circunstâncias que influenciaram na apuração de um prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL não há que se falar em “crédito tributário” no respectivo período. A apuração resultou em lucro real negativo. Mesmo que seja constatado erro naquela apuração, passível de reversão desse resultado fiscal negativo, não se irá perpetrar lançamento de crédito tributário relativo àquele período alcançado pela decadência, mas, tão-somente, impedir seu aproveitamento em períodos supervenientes. Poderá haver, no entanto, lançamento de crédito tributário nos períodos ainda não alcançados pela decadência.

Nem se diga que o Fisco não poderia proceder dessa forma sem a lavratura de auto de infração referente ao período em que foi feita a apuração do prejuízo fiscal por causa da alteração legislativa que foi introduzida no PAF (Decreto nº 70.235/72), no § 4º do seu artigo 9º, pela Lei nº 11.941/09, verbis:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(...)

*§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

---

<sup>1</sup> A partir desse ponto, para evitar enfadonha repetição, mencionarei apenas o “prejuízo fiscal”. Fica subentendido que o mesmo raciocínio deve ser aplicado à “base de cálculo negativa da CSLL”.

A modificação legislativa teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a autuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário. Seu objetivo foi bem esclarecido no item 13 da Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU – apresentada para a Medida Provisória nº 449/2008, que lhe deu origem:

*13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte lançamento de crédito tributário, a formalização de infrações que ensejam a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.*

Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que são constatadas as referidas infrações. Portanto, a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no *caput* do mesmo artigo, qual seja, todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de um auto de infração referente ao período em que foi feita a apuração do prejuízo fiscal se o mesmo objetivo pode ser atingido com um auto de infração constituinte de crédito tributário referente a período posteriormente influenciado por aquela apuração. As razões da discordância com os elementos questionados naquela apuração podem ser naturalmente expostas pela via da impugnação.

Ademais, existe ainda uma questão de ordem pragmática que me parece relevante nessa discussão.

Vamos admitir que o contribuinte faça uma revisão de sua apuração, para aumentar seu prejuízo fiscal, e submeta a correspondente retificadora quando decorridos quatro anos e onze meses do final do respectivo período. Se o Fisco tivesse só um mês para conferir a apuração, é bem possível que isso abriria espaço para a “criação” de prejuízos fictícios que, uma vez multiplicados, poderiam trazer consequências nefastas para o Erário.

Nesse caso, os defensores da tese da “homologação tácita independentemente da apuração de crédito tributário” propugnam por uma solução jurisprudencial que permita a reabertura do prazo decadencial por causa da retificadora apresentada ao Fisco. Nada obstante, além da falta de previsão legal, em nome da coerência lógica do sistema, haveria que se estender tal entendimento para as situações em que, ao invés de aumento do prejuízo, a retificadora fosse apresentada no sentido de reduzir o crédito tributário anteriormente constituído. Então, se o pagamento

ainda não tivesse sido efetuado, os defensores daquela tese admitiriam também a reabertura do prazo para o Fisco lançar o crédito tributário indevidamente reduzido? Não creio que chegassem a tanto!

Por conseguinte, nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um prejuízo fiscal aproveitado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para eventual lançamento de crédito tributário referente a períodos supervenientes nos quais o prejuízo foi aproveitado. Desde que observado este último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do prejuízo aproveitado.

A possibilidade de o Fisco exigir a comprovação dos elementos formadores do prejuízo fiscal é confirmada pela aplicação da exegese contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96:

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

Com efeito, o aproveitamento do prejuízo fiscal constitui um fato permutativo entre elementos do patrimônio da pessoa jurídica. A teoria contábil exige o lançamento deste fato administrativo quando de sua constituição. Enquanto não decair o direito de o Fisco lançar os créditos tributários referentes ao exercício financeiro em que ocorreu ou deveria ter ocorrido o mencionado lançamento, a pessoa jurídica tem o dever de manter os comprovantes da escrituração dos elementos que repercutiram na criação do prejuízo fiscal aproveitado.

No caso concreto, o ilustre Relator concordou com os novos cálculos apresentados pela decisão recorrida, respeitantes à infração do ano-calendário de 2002, porque seguiu o seu entendimento acerca da impossibilidade de se rever as apurações dos anos-calendário de 1995 e 1996. Nada obstante, seu entendimento foi seguido pela Turma.

Como as exclusões questionadas naquelas apurações foram as mesmas observadas na apuração do ano-calendário de 2002, cujas glosas foram mantidas pela Turma, é de se restabelecer o lançamento, nesse aspecto, na mesma medida efetuada pela fiscalização.

Essas foram as razões pelas quais a Turma, por maioria, decidiu dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer as revisões das apurações dos períodos de 1995 e 1996 com as necessárias repercussões no ano calendário de 2002.

O paradigma nº 1301-002.553 analisou procedimento fiscal que também teve em conta pretensão de dedução de correção monetária complementar em razão da

real variação do IPC de janeiro/89. Naquele caso, assim como no presente, constatou-se que a apuração original em 1989 fora de saldo credor de correção monetária. Contudo, o paradigma não traz outros elementos da acusação fiscal, e apenas valida a glosa de diferenças de correção monetária que teriam contemplado, apenas, alguns elementos de Ativo. Há descrição de que a autoridade fiscal recompôs toda a apuração de prejuízos fiscais e bases negativas de 1991 a 2008 e, ao final, glosou compensações indevidas apuradas nos anos-calendário 2009 a 2012.

O voto condutor do paradigma assim aprecia a arguição de decadência:

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 referidos períodos 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. Concordo 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.

Não é possível afirmar, a partir de tais considerações, se o prazo decadencial foi reconhecido porque houve revisão da apuração dos prejuízos fiscais e bases negativas, ou se foi negado ao Fisco o direito de compatibilizar os dados existentes nos sistemas informatizados da RFB com as informações de DIPJ e LALUR. De toda a sorte, ainda que tenha se compreendido que este último proceder também seria uma auditoria em períodos já alcançados pela decadência, não há dúvida que o outro Colegiado do CARF discordaria do entendimento prevalente no acórdão recorrido.

A sequência do voto condutor do paradigma confirma a similitude entre os casos comparados porque, embora refira o voto condutor do Acórdão nº 1402-001.850, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em sede de revisão de saldos negativos utilizados em compensação, veicula a seguinte conclusão:

*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]

A partir destas premissas, o voto condutor do paradigma nº 1301-002.553 conclui que:

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 foram 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).

Nestes termos, embora presente dúvida quanto à forma como a autoridade fiscal procedeu à recomposição do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas passíveis de compensação a partir de 2009, evidente está que o voto condutor do paradigma afirmou a decadência da revisão procedida por compreender que houve alteração das bases de cálculo originalmente apuradas, apesar de não

perquirir se esta apuração era compatível com a DIPJ e o LALUR dos períodos revisados.

Impõe-se compreender, daí, que o Colegiado que proferiu o paradigma reformaria o acórdão aqui recorrido, restando caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Quanto ao paradigma nº 1302-004.181, a Contribuinte invoca excertos do voto do relator, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, mas importa observar que houve várias divergências manifestadas no julgamento deste litígio, como exposto em sua decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de sobrerestamento do julgamento; por voto de qualidade rejeitar a preliminar de decadência relativa à glosa de prejuízos e bases de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário 2006, votando pelas conclusões os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Luiz Tadeu Matosinho Machado, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que votaram por reconhece-la; e, por maioria, por reconhecer a decadência relativa à glosa de prejuízos e bases de cálculo negativa de CSLL do ano de 2010, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que afastava a decadência, mas dava provimento parcial neste ponto para reduzir o montante glosado; e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento para cancelar a glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas do ano de 2006, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo (relator); por unanimidade de votos, em negar provimento para rejeitar a alegação de duplicidade de cobrança em face da exigência do processo administrativo nº 12448.731599/2014-61 e da não incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Nestes termos, somente foi reconhecida *a decadência relativa à glosa de prejuízos e bases de cálculo negativa de CSLL do ano de 2010, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que afastava a decadência, mas dava provimento parcial neste ponto para reduzir o montante glosado*. A divergência do ex-Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, redator do voto vencedor do acórdão recorrido, já seria indicativo em favor da divergência jurisprudencial suscitada. Contudo, necessário se faz também confirmar a similitude fática para tanto.

Ao expor os fundamentos para cogitar de decadência do direito de o Fisco revisar prejuízos fiscais e bases negativas, o relator do paradigma circunscreve os eventuais efeitos deste decurso de prazo à revisão de *saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL regularmente escriturados pelo sujeito passivo no seu Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e informados em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)*, inclusive destacando que o Fisco não está obrigado a acatar todas compensações de saldos provenientes de

períodos já atingidos pela decadência, pois necessário se faz que tenham sido observados os deveres de escriturar e declarar regularmente tais valores.

Como visto, esta premissa prevaleceu em relação aos questionamentos dirigidos ao prejuízo fiscal do ano-calendário 2010, em face do qual a glosa se operou porque o sujeito passivo manteve integralmente no LALUR o saldo de prejuízos acumulados, apesar da cisão ocorrida em 03/11/2010, sem realizar a redução proporcional à parcela cindida (20%). Declarada a decadência do direito de o Fisco questionar a manutenção daquela parcela em LALUR, foi admitida a utilização integral do prejuízo acumulado antes da cisão.

Para melhor compreender as premissas do outro Colegiado do CARF, vale observar que, com respeito às revisões do ano-calendário 2006, o relator afastou a decadência arguida porque os prejuízos fiscais não foram originalmente informados nas DIPJ dos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, nem corretamente informados nos livros fiscais. O Presidente do Colegiado, Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, consignou no voto vencedor os fundamentos para ter acompanhado o relator pelas conclusões neste ponto, destacando que os prejuízos fiscais em questão foram tardivamente apurados em 2007, e a DIPJ originalmente apresentada com este incremento em “Outras Exclusões” foi retificada, passando o registro do acréscimo de prejuízos a figurar, apenas, na Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, em razão dos ajustes de exercícios anteriores.

Deduz-se, do exposto, que o Colegiado que editou o paradigma nº 1302-004.181 também reformaria o recorrido, vez que não há, nestes autos, qualquer observação quanto à eventual falta de escrituração ou declaração dos prejuízos e bases negativas revisados nos anos-calendário 1995 e 1996. Ao contrário, para demonstrar as apurações recompostas, a autoridade lançadora transcreve as informações prestadas nas DIRPJ revisadas, e a autoridade julgadora de 1ª instância, ao restabelecer os prejuízos e base negativas reduzidos, tem por referência os controles internos mantidos pela RFB sobre estes saldos acumulados.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

#### Recurso especial da Contribuinte – Mérito

No mérito, este Colegiado, em antiga composição<sup>2</sup>, já se manifestou sobre o tema, restando consolidado na ementa do Acórdão nº 9101-002.872 que:

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. No mérito, restaram vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Rafael Vidal de Araújo e votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura e Luis Flávio Neto, conforme fundamentos da decisão recorrida, e a conselheira Adriana Gomes Rêgo, com fundamento em declaração de voto.

## ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2009

## DECADÊNCIA

Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, a partir de sua formação, científica pelos meios próprios ao fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, parágrafo quarto, do Decreto n. 70.235/72, realidade esta que não se entende alterada pelo dever de guarda de escrita fiscal de eventos passados com efeitos futuros.

O início de contagem do prazo decadencial é deslocado para o artigo 173, I, do CTN, em razão de a glosa de despesas na apuração do prejuízo decorrer de operações consideradas fraudulentas e não contestadas devidamente pela recorrida, tornando-as incontroversas.

Tal julgamento manteve o entendimento expresso por esta Conselheira no voto condutor<sup>3</sup> do Acórdão nº 1302-001.796, a seguir transscrito:

A decisão recorrida invoca entendimento adotado por esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.863, porém naqueles autos estava em discussão a possibilidade de a autoridade lançadora, em 2009, glosar despesas registradas de 2004 a 2006, decorrentes de operações realizadas de 1997 a 2002. E a validade deste procedimento foi defendida com base nas razões expostas pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza no Acórdão nº 1402-00.993, das quais destaca-se:

*A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo.*

[...]

*Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 prevêem apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. [...]*

*Frise-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio*

<sup>3</sup> Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix, e divergiu neste ponto o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, votando pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana de Barros Fernandes Wipprich

registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. **O prazo decadencial corre em face do fato gerador da obrigação tributária**, e não sobre qualquer operação contabilizada. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente. Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É o que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 expressamente dispõe: “Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Esclareça-se que esse dispositivo não altera o prazo decadencial para constituir o crédito tributário estabelecido no CTN, tampouco cria outro prazo decadencial qualquer, apenas viabiliza a autoria fiscal dos fatos com repercussão futura. Frise-se, mais uma vez, que o prazo decadencial é sempre norteado pelo nascimento da obrigação tributária, ou seja, que se dá com a ocorrência do fato gerador. (negrejou-se)

Aqui, porém, a discussão não recai, apenas, sobre o art. 37 da Lei nº 9.430/96. O procedimento fiscal tem em conta a própria apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005, retificando-as por meio de auto de infração, consoante autoriza o Decreto nº 70.235/72

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ou seja, o sujeito passivo informou ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos períodos em referência, e a lei autorizava a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte.

Por sua vez, veja-se o exato teor do art. 37 da Lei nº 9.430/96:

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

A lei, neste caso, fala da repercussão futura de fatos contabilizados no passado. Nada menciona acerca da compensação futura de prejuízos fiscais e, assim, não contradiz a autorização especial contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, acerca da retificação de prejuízos fiscais por meio de lançamento.

É certo que em circunstâncias específicas, a autoridade fiscal poderia discordar da compensação futura de prejuízos fiscais ou bases negativas, ainda que não promovido lançamento anterior para retificar sua apuração. Isto porque, para além do efeito imediato da apuração de prejuízos fiscais e bases negativas, que é a demonstração da inocorrência do fato jurídico tributário (lucro) no período de sua apuração, aquela apuração tem um efeito mediato, qual seja, a redução de bases tributáveis futuras, momento em que o sujeito passivo deveria fazer a prova da existência do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial. Assim, se tais prejuízos não foram informados em DIPJ oportunamente, e não estão demonstrados no LALUR, consoante exige o art. 262, inciso III do RIR/99, a autoridade fiscal poderia glosar sua utilização futura, ainda que ultrapassado o prazo decadencial contado a partir da apuração original.

Todavia, se estas informações foram prestadas, ultrapassado o prazo decadencial o Fisco não mais pode promover o lançamento que, desde o encerramento da apuração correspondente, estava autorizado por lei a fazer.

Acrescente-se, ainda, que embora o CTN estipule prazo decadencial para constituição de crédito tributário, os incisos do seu art. 173 fazem referência à formalização de lançamento, sendo certo que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL guarda praticamente todos os contornos do lançamento previsto no art. 142 do CTN, à exceção do cálculo do montante do tributo devido e da aplicação de penalidade cabível, ante o expresso reconhecimento da autoridade fiscal de que a apuração da contribuinte subsistiu negativa.

Logo, não há como negar que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL se submete aos prazos decadenciais estipulados no CTN para fins de constituição de crédito tributário.

Esclareça-se, ainda, que este entendimento traz implícita a premissa de que sujeita-se a homologação tácita a apuração de prejuízo fiscal regularmente escriturada e declarada pelo sujeito passivo. Por esta razão, a matéria é afetada pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada,*

encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

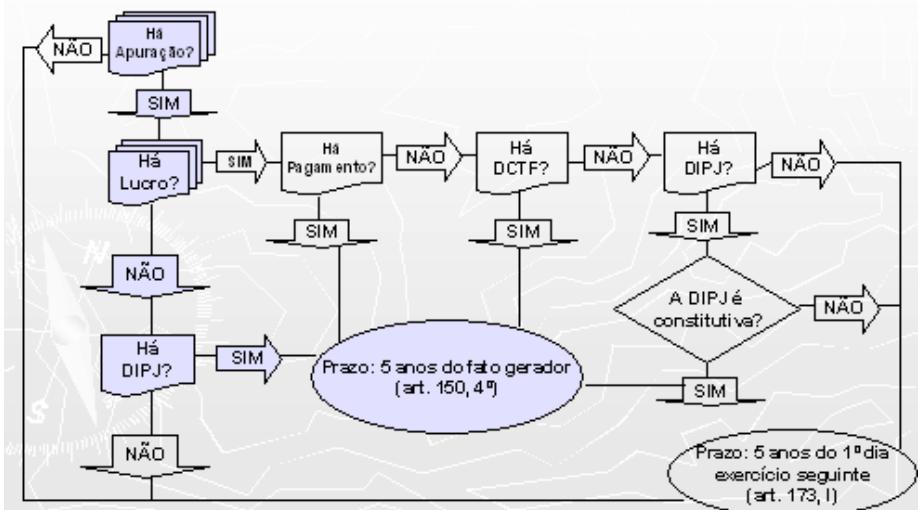
Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por esta Relatora e por Daniel Monteiro Peixoto, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

**Corrente 1: A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese. E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

## SITUAÇÃO 6



No presente caso, a contribuinte não apurou lucro nos períodos fiscalizados, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos anos-calendário de 2004 e 2005 (fls. 1036/1137). De outro lado, a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, e apenas nega valor a determinadas operações irregulares. Assim, a apuração correspondente, justificando a ausência de recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições, de modo que, em princípio, o prazo para sua revisão seria aquele exposto no art. 150, § 4º do CTN.

Todavia, todo o trabalho fiscal foi no sentido de demonstrar a simulação das operações que majoraram significativamente os prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela Fiscalizada. A recorrente, por sua vez, optou por não questionar parte das irregularidades das quais foi acusada, permitindo que se consolidasse, no âmbito administrativo, tais acusações. Resta fora de dúvida, portanto, que o prazo decadencial para revisão dos prejuízos fiscais e bases negativas dos anos-calendário 2004 e 2005 não pode ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, mas sim a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, na forma do art. 173, inciso I do CTN.

Considerando que a retificação do prejuízo fiscal e da base negativa apurados no ano-calendário 2004 somente era possível a partir de seu encerramento, ou seja, em 01/01/2005, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/2006, de modo que o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31/12/2010. Como a ciência se

verificou em 06/07/2011, deve ser declarada a decadência desta parte do lançamento.

Já com referência ao ano-calendário 2005, observando os mesmos critérios, o lançamento poderia ter sido formalizado até 31/12/2011, mostrando-se válido o auto de infração, nesta parte.

Assim, o presente voto é no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência, e afastar a redução do prejuízo fiscal e da base negativa apurados no ano-calendário 2004. (*destaques do original*)

Esclareça-se que a maior parte dos votos que acompanharam esta Conselheira pelas conclusões, quer no Acórdão nº 1302-001.796, como em sua revisitação no Acórdão nº 9101-002.872, discordavam das ponderações em favor da possibilidade de aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN, apesar de não haver pagamento no período em que apurado e declarado o prejuízo fiscal revisado, muito embora no caso tenha sido aplicada a regra do art. 173, I do CTN, em razão de simulação apontada pela autoridade fiscal. Relevo merece, porém, a declaração de voto da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.872, nos seguintes termos:

Apresento a presente declaração por manifestar entendimento diferente da relatora e dos demais conselheiros no tocante à análise do prazo decadencial dos presentes autos.

É que, na verdade, os autos de infração sem exigência de crédito tributário não apresentam nenhum diferencial para fins de contagem de prazo decadencial. São lançamentos de ofício por meio dos quais as autoridades fiscais formalizam que identificaram infrações à legislação tributária, seguem as mesmas formalidades de que trata o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, distinguindo-se dos lançamentos de exigência de crédito tributário apenas em razão da peculiaridade de o sujeito passivo, no período de apuração correspondente, apresentar resultado positivo ou negativo em sua apuração, e somente se as infrações apuradas forem em montante inferior ao prejuízo ou base de cálculo negativa da CSLL originariamente apurados pelo sujeito passivo.

Assim, se somando as infrações apuradas no período com o prejuízo ou base de cálculo negativa da CSLL ainda resultar prejuízo fiscal ou base negativa, o efeito matemático da infração verificada será de reduzir o prejuízo/base negativa originariamente apurados. Por conseguinte, o auto será sem valor, mas como está sendo imputada uma infração ao sujeito passivo, esta deve ser materializada por meio de auto de infração, por meio do qual se permita o devido contraditório e ampla defesa.

Por outro lado, se as infrações forem em montante maior do que os prejuízos e bases negativas da CSLL, haverá a redução e ainda poderá haver exigência de crédito tributário.

Feitas essas considerações, é de se perceber que o auto de infração de que trata o art. 9º, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, deve seguir as mesmas regras de contagem do prazo decadencial de um auto com exigência de crédito tributário, pois dizem respeito à atividade do Fisco de constituir crédito tributário. No caso, não está sendo constituído crédito, mas está sendo reduzido prejuízo/base negativa, mas a atividade da Fiscalização é a mesma. A diferença só depende do resultado apurado pelo fiscalizado e do montante de infração lançada.

No caso em apreço, a Fiscalização apurou infrações relativas aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2004 a 31/12/2009. O auto de infração foi lavrado em julho de 2011. Como o sujeito passivo apurou prejuízos/bases negativas de CSLL, nenhum pagamento foi efetuado. Por conseguinte, a regra aplicada é a do art. 173, I, do CTN.

Aplicando-se o art. 173, I, do CTN, tem-se que para os fatos geradores ocorridos em 31/12/2004, o vencimento só ocorreu em 2005, portanto, o primeiro do exercício seguinte, termo a quo para contagem do prazo decadencial, ocorreu em 1º de janeiro de 2006, operando-se a decadência em 1º de janeiro de 2011. Daí por que o ano de 2004 está decaído.

Note-se que o precedente em tela tinha em conta lançamento para redução de prejuízo fiscal, e não a revisão dos prejuízos fiscais acumulados em lançamento por ocasião de sua compensação. De toda a sorte, os efeitos da decadência se operam da mesma forma em ambos os contextos, porque a revisão de prejuízos fiscais ou bases negativas, quer se faça no período de sua apuração mediante auto de infração na forma prevista no art. 9º, §4º do Decreto nº 70.235/72, quer se faça mediante glosa das compensações promovidas com os valores motivadamente desconstituídos por ocasião da utilização dos prejuízos e bases negativas, são compreendidos como atividade fiscal de revisão de bases de cálculo.

Determinante para se caracterizar a revisão de base de cálculo é que os prejuízos fiscais ou bases negativas tenham sido apurados, informados em DIPJ e escriturados pelos sujeitos passivos. Estes são os deveres que a legislação lhes impõe para constituição do direito à utilização futura em compensação, consoante destacado no voto condutor do paradigma nº 1302-004.181, muito embora a afirmação da decadência, naquele caso, não tenha se verificado em relação à apuração consolidada em declaração e escrituração pelo sujeito passivo, mas sim sobre a inobservância do limite à compensação futura decorrente da cisão realizada.

Esta ressalva, inclusive, foi objeto de destaque em declaração de voto apresentada por esta Conselheira para acompanhar o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no reconhecimento da decadência em litígio semelhante, objeto do Acórdão nº 1302-001.851:

Acompanho o I. Relator no cancelamento da glosa de compensação de prejuízo no valor de R\$ 9.735.680,42, relativa ano-calendário 1995, mas faço algumas ponderações acerca do entendimento por mim firmado no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.796. Isto porque, como bem exposto nos excertos transcritos pelo I. Relator, o prazo decadencial para o Fisco lavrar o auto de infração de redução de prejuízos fiscais somente flui em face dos prejuízos informados pela contribuinte em DIPJ.

No presente caso, a autoridade lançadora vinculou a glosa efetiva de R\$ 9.735.680,42 a irregularidades no total de R\$ 12.791.175,85, que foram reduzidas pelo ajuste favorável à contribuinte de R\$ 3.055.495,43, dado que os controles desta indicavam saldo de prejuízos no valor de R\$ 21.852.016,39, referente ao ano-calendário 1995, ao passo que na DIPJ fora informado o montante de R\$ 24.906.256,61.

Por sua vez, ao descrever as irregularidades que totalizaram R\$ 12.791.175,85, a autoridade lançadora abordou aspectos que, em princípio, não estariam sujeitos a declaração e, por consequência, à revisão pelo Fisco antes da utilização do saldo de prejuízos, como é o caso da atualização do saldo de prejuízos fiscais pela diferença IPC/BNF. Todavia, a glosa promovida pela autoridade fiscal evidencia que esta parcela foi computada no prejuízo fiscal declarado no ano-calendário 1995, atraindo, assim, o prazo decadencial para sua revisão na forma antes exposta.

Observo que tal atualização monetária, assim como a diferença IPC/BNF sobre as contas patrimoniais sujeitas a correção monetária, produziriam efeitos fiscais a partir do ano-calendário 1993 e sujeitavam-se às condições expressas no RIR/99 e em atos normativos, citados pela Fiscalização. Porém, como relatado em impugnação, a contribuinte recorreu ao Poder Judiciário em 1995 para não se sujeitar à dedução parcelada prevista na legislação, e esta inobservância da legislação teria motivado as diferenças glosadas pela Fiscalização.

A existência de ações judiciais, por sua vez, poderia postergar o termo inicial do prazo decadencial, na medida em que não é possível formalizar lançamento de redução de prejuízo fiscal na presença de decisão judicial favorável à contribuinte, ainda que precária. De fato, o lançamento com exigibilidade suspensa somente tem lugar quando há crédito tributário a ser constituído. O auto de infração de redução de prejuízo fiscal, por sua vez, sempre tem eficácia imediata, consoante justificativas que expressei em declaração de voto integrada à Resolução nº 1101-000.156, nos seguintes termos:

Observa-se nos autos que, no momento em que promovida a compensação de prejuízos aqui glosada, a contribuinte já havia sido cientificada dos lançamentos anteriores que alteraram o saldo de prejuízos disponíveis para compensação. De fato, optando pela

apuração anual do lucro real no ano-calendário 2003, a compensação em questão foi promovida em 31/12/2003, e o último lançamento que afetou o saldo de prejuízos fiscais, objeto do processo administrativo nº 10830.009370/2003-44, foi formalizado no curso daquele ano-calendário.

Contudo, ao contrário do que defende a interessada, os recursos administrativos interpostos contra os lançamentos anteriores somente atribuem suspensão da exigibilidade aos créditos tributários, e não afastam ou suspendem outros efeitos do lançamento.

E isto porque, em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente o diz, consoante os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>4</sup>:

*Recursos administrativos são todos os meios que podem utilizar os administrados para provocar o reexame do ato pela Administração Pública.*

*Eles podem ter efeito suspensivo ou devolutivo; este último é o efeito normal de todos os recursos, independendo de normal legal; ele devolve o exame da matéria à autoridade competente para decidir. O efeito suspensivo, como o próprio nome diz, suspende os efeitos do ato até a decisão do recurso; ele só existe quando a lei o preveja expressamente. Por outras palavras, no silêncio da Lei, o recurso tem apenas efeito devolutivo.*

Segundo as lições da mesma doutrinadora, os atos administrativos, revestidos de presunção de legitimidade, produzem efeitos enquanto não anulados ou cancelados por autoridade competente:

*A presunção de legitimidade, assim, opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo contribuinte (de se lembrar a inadmissibilidade da negação geral); nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.*

Por sua vez, o Código Tributário Nacional assim estipula a suspensão decorrente dos recursos administrativos:

**Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:***

*I - moratória;*

---

<sup>4</sup> Direito Administrativo, 18ª edição, Atlas, São Paulo, 2005, p. 640.

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes. (negrejou-se)*

Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> também restringe os efeitos da suspensão à exigibilidade do crédito tributário, subsistindo íntegro o crédito tributário em si:

*Nasce o direito de perceber o valor da prestação tributária no exato momento em que surge o vínculo jurídico obrigacional, equivale a dizer, quando se realiza aquele fato hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência. Aparece, então, para o sujeito ativo, o direito subjetivo de postular o objeto, e, para o sujeito passivo, o dever jurídico de prestá-lo. Contando de outra forma, afirmaremos que advém um crédito ao sujeito pretensor e um débito ao sujeito devedor.*

*Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascerá. Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam*

<sup>5</sup> Curso de Direito Tributário, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 439-440.

possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao quanto do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade. A descrição concerta bem com os atributos que dissemos ter o ato jurídico administrativo do lançamento: presunção de legitimidade e exigibilidade. Com ele, inicia a Fazenda Pública as diligências de gestão tributária, para receber o que de direito lhe pertence. É o lançamento que constitui o crédito tributário e que lhe confere foros de exigibilidade, tornando-o suscetível de ser postulado, cobrado, exigido.

Em passagem anterior de sua obra<sup>6</sup>, ao definir os atributos do ato jurídico administrativo de lançamento, o autor reconhece que a presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção juris tantum. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

Neste mesmo sentido, o autor declarará a improcedência da dicotomia *lançamento provisório e definitivo*<sup>7</sup>, observando que a suscetibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema positivo. E assevera:

*Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura.*

Por esta razão, inclusive, esta Relatora rejeitou argumentação deduzida nos autos do processo administrativo nº 10830.0016840/2009-11, com vistas a afastar a multa de ofício aplicada em razão da glosa de prejuízos que, revertidos em

<sup>6</sup> Op. cit., p. 411.

<sup>7</sup> Op. cit., p. 413-414.

lançamento anterior, foram utilizados pela contribuinte no período posteriormente fiscalizado. A interessada defendia que a suspensão da exigibilidade decorrente dos recursos administrativos interpostos contra o lançamento inicial a dispensariam de retificar seus controles de prejuízos fiscais e impediriam a caracterização de infração sujeita a multa de ofício. A pretensão foi afastada nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-000.969:

A recorrente, porém, acrescenta que deveria ser afastada a multa de ofício ante a suspensão da exigibilidade do lançamento anterior. Todavia, a penalidade está prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 para os casos de *lançamento de ofício* decorrente de *falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*, como constatado no presente caso. A mesma Lei somente autoriza a constituição do crédito tributário sem a aplicação de multa de ofício no seguinte caso:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Por sua vez, o Código Tributário Nacional assim dispõe acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

*IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.*

*V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.*

E, não bastasse a impugnação e o recurso voluntário integrarem o inciso III, e não os incisos IV e V do art. 151 do CTN, referidos no art. 63 da Lei nº 9.430/96 como hipóteses que podem afastar a aplicação da multa em lançamento de ofício, há que se observar que o art. 151 do CTN apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário e não todo e qualquer efeito do ato administrativo de lançamento.

Como bem observa a doutrina transcrita pela recorrente, *o que se suspende, portanto, é o “dever de cumprir a obrigação tributária”,* qual seja, a obrigação tributária principal formalizada no lançamento questionado administrativamente. Os demais deveres decorrentes, no caso, da reversão para lucro dos prejuízos e bases negativas originalmente apurados, não estão alcançados pela suspensão estabelecida, naqueles termos, pelo Código Tributário Nacional.

Acrescente-se que, em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente assim o diz. Nesse mesmo sentido, são os ensinamentos da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*in* Direito Administrativo, pág. 640, 18ª ed. 2005):

[...]

Assim, à falta de previsão expressa em outro sentido, os recursos administrativos têm apenas efeito devolutivo da matéria recorrida. Ou seja, se a norma em referência determina, tão só, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, claro está que apenas este efeito do ato administrativo é postergado. A reversão do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa tem efeito imediato, e o lançamento de ofício de sua utilização indevida somente

poderia ser impedido por conduta espontânea do sujeito passivo que revertesse esta utilização antes do início do procedimento fiscal tendente a promovê-lo de ofício.

Inadmissível, portanto, a conclusão da recorrente de que não haveria *que se falar em retificação do saldo de seu prejuízo fiscal antes do julgamento definitivo do processo em referência*. Quanto à possibilidade de “solve et repete” aventada pela recorrente, cumpriria à recorrente manejá os competentes recursos, como procedeu, e à Administração Tributária vincular o julgamento destes autos à apreciação do lançamento que lhe precede, como aqui também se verificou.

E, no que tange à analogia, o Código Tributário Nacional somente autoriza sua utilização *na ausência de disposição expressa*. Assim, se há lei determinando a aplicação de multa de ofício no lançamento decorrente de falta de declaração e recolhimento, sua supressão somente é possível em face de outra disposição legal, consoante se verificou com a edição do art. 63 da Lei nº 9.430/96. Se o legislador entendesse que, também nos casos como o presente, não houve infração a ser penalizada, certamente o dispositivo legal teria sido ampliado para alcançar hipóteses previstas em outros incisos do art. 151 do CTN.

É certo que caso se verifique a reversão dos lançamentos antes promovidos, o saldo de prejuízos fiscais será restabelecido, porém, enquanto esta circunstância não se verificar, não é permitido ao sujeito passivo utilizar os valores que deveria ter excluído de seus registros no LALUR. Tais atos deveriam aguardar o desfecho dos demais processos administrativos.

Inadmissível, assim, atribuir efeito financeiro retroativo a eventual decisão administrativa ou judicial que venha a desconstituir o lançamento, de modo a permitir que os prejuízos fiscais infirmados em lançamento se prestem a reduzir a base tributável no período de apuração aqui autuado.

Esclareça-se, ainda, não ter lugar, aqui, a aplicação subsidiária do art. 265, inciso IV do Código de Processo Civil, assim redigido no que importa ao presente litígio:

*Art. 265. Suspende-se o processo:*

[...]

*IV - quando a sentença de mérito:*

*a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;*

[...]

*§ 5º Nos casos enumerados nas letras a, b e c do nº IV, o período de suspensão nunca poderá exceder 1 (um) ano. Findo este prazo, o juiz mandará prosseguir no processo.*

Nas lições de Vicente Greco Filho<sup>8</sup>, referido dispositivo trata da denominada *questão prejudicial*, por ele conceituada como *relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal*. No presente caso, segundo a classificação exposta pelo autor, estar-se-ia frente a uma prejudicial externa, na medida em que *a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença*.

Assim, o pressuposto para a suspensão do processo é a questão externa ser *logicamente antecedente*. Contudo, diante do contexto antes delineado, antes de ser uma questão prejudicial ao processo, o lançamento inicialmente formalizado infirma a própria existência do direito material pretendido pela interessada. Em consequência, a suspensão é inócuia, pois eventual decisão favorável ao sujeito passivo somente disponibilizaria prejuízo fiscal para compensação no momento em que se tornasse definitiva e extinguisse o crédito tributário lançado.

Ocorre que, no presente caso, em consulta às informações dos processos judiciais indicados pela contribuinte em impugnação (Medida Cautelar nº 95.0100002-8 e Ação Ordinária nº 95.0100176-8), apesar de a apelação interposta pela Fazenda Nacional na medida cautelar indicar que houve decisão anterior favorável à contribuinte, constatei que na ação ordinária a sentença lhe foi desfavorável, o que faria cessar os efeitos da medida cautelar. Como a apelação interposta pela contribuinte na Ação Ordinária nº 95.0100176-8 ingressou no TRF/1ª Região em 19/09/2001, concluí que, ao menos desde este momento, já seria possível a lavratura de auto de infração para redução do prejuízo fiscal declarado no ano-calendário 1995, impondo-se, também por esta ótica, a declaração da decadência do direito de o Fisco promover, apenas em 2011, os questionamentos aqui veiculados.

É como voto. (*destaques do original*)

---

<sup>8</sup> Direito Processual Civil Brasileiro, 2º volume, 14º edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2000, p. 63

Nestes termos, a decadência para questionamentos fiscais à atualização aplicada sobre prejuízos fiscais e bases negativas apurados e declarados não tem em conta o período de apuração dos resultados negativos, mas sim de utilização. Apenas se esta atualização for computada como elemento de apuração e integrar o prejuízo/base negativa declarado no período é que o Fisco terá de observar o prazo decadencial aplicável para questionar esta apuração declarada. Contudo, se este incremento ao prejuízo fiscal ou à base negativa se deu em razão de provimento judicial favorável ao sujeito passivo, mas precário, na medida em que não é possível lavrar auto de infração para redução de prejuízo fiscal ou base negativa com suspensão de exigibilidade, o prazo decadencial de revisão não transcorre.

Da mesma forma se vislumbra na hipótese cogitada no voto vencedor do acórdão recorrido, em que o sujeito passivo revise *sua apuração, para aumentar seu prejuízo fiscal, e submeta a correspondente retificadora quando decorridos quatro anos e onze meses do final do respectivo período*. Enquanto o sujeito passivo não constituiu seu direito mediante apuração, escrituração e declaração de seu prejuízo fiscal ao Fisco, o termo inicial da contagem do prazo decadencial para sua revisão não se inicia.

E, em todos estes contextos, o art. 37 da Lei nº 9.430/96 presta-se, apenas, a impor o dever de guarda dos comprovantes da escrituração e apuração de prejuízos e bases negativas até o prazo decadencial do período de sua utilização em compensação, pois ainda que expirado o prazo para revisão das bases de cálculo tempestivamente informadas ao Fisco, a utilização futura de prejuízos fiscais e bases negativas pode ser glosada se não demonstrada a sua regular escrituração.

Aliás, recorde-se que a maioria deste Colegiado, em antiga composição<sup>9</sup> acompanhou o entendimento manifestado por esta Conselheira no sentido de que o sujeito passivo também se submete a prazo para constituição de seu direito à compensação de prejuízos fiscais, como assim expresso no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.553:

A autoridade fiscal, portanto, discorda do aproveitamento, no período autuado, de despesa que, se registrada no ano-calendário 2000, supostamente aumentaria o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL originalmente apurados pela Contribuinte. Entende que a inobservância do regime de competência resultou em redução indevida do lucro tributável no período autuado, inclusive porque a Contribuinte deveria ter retificado a

<sup>9</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), divergindo neste ponto as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), e votando pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

DIPJ do ano-calendário 2000, mas assim não procedeu porque já preclusa tal possibilidade.

[...]

Em suma, a Contribuinte provisionou a dívida em referência no ano-calendário 1999, em contrapartida à conta de Lucros Acumulados, sem trânsito por resultado, mas entende que, com a assinatura dos contratos, no ano-calendário 2000, tais valores teriam sua dedutibilidade assegurada no âmbito tributário.

Não se trata, portanto, de despesa simplesmente não contabilizada, mas sim de obrigação reconhecida contabilmente em contrapartida a conta de Lucros Acumulados, possivelmente por se referir a ajuste imputável a exercício anterior, consoante determina a Lei nº 6.404/76:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

[...]

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

[...]

Segundo a mesma lei, se desta apropriação resultarem prejuízos acumulados, tal montante deve ser deduzido do resultado do exercício antes de qualquer participação (art. 189), o que pode inviabilizar o pagamento de dividendos, dependentes de lucro líquido do exercício ou de outros resultados acumulados em contas de patrimônio líquido, na forma de seu art. 201.

Ocorre que somente em 2009 a Contribuinte teria notado que o registro contábil procedido em 1999 suprimira, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2000, os efeitos da despesa que reputou dedutível neste último período e que, sob esta premissa, prestasse-ia a aumentar o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL apurados naquele período.

Em recurso especial, a Contribuinte argumenta inexistir prova de que a postergação da despesa trouxe efeito prejudicial ao Erário, inclusive porque seria inquestionável a dedutibilidade do valor tardivamente registrado, inexistindo ofensa ao art. 273 do RIR/99. Afirma não haver controvérsia acerca da dedutibilidade dos valores em questão e argumenta que a *postergação da despesa seria sempre favorável ao Fisco*, aduzindo que no caso, em tese, a *Recorrente adiantou recursos ao Fisco, recuperando-os apenas 09 anos depois em valor histórico, isto é, sem qualquer correção monetária*.

[...]

Nestes autos, porém, como não há discussão acerca de encargos financeiros decorrentes da dívida contraída, desnecessária será a avaliação acerca da dedutibilidade do encargo originalmente assumido pela Contribuinte.

Isto porque também não se mostra plenamente válida a afirmação da Contribuinte de que não houve ofensa ao art. 273 do RIR/99, no suposto de

que as orientações do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 seriam dirigidas à inobservância do regime de competência e, no presente caso, a despesa nunca teria sido contabilizada.

É certo que, não sendo o caso, aqui, de deslocamento no tempo do registro contábil de uma despesa, não há como adicioná-la ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-la do lucro líquido no período-base de competência, consoante orienta o Parecer COSIT nº 2/96 para implementar a determinação contida nos §§6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Todavia, na hipótese de um encargo da pessoa jurídica ser reconhecido diretamente em conta patrimonial de Lucros Acumulados, a cogitação de ser ele dedutível na apuração do lucro tributável em determinado período de apuração deveria resultar em exclusão, como previsto no mesmo dispositivo do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:**

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do

lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. (*negrejou-se*)

O Decreto-lei nº 1.598/77, na redação anterior às alterações da Lei nº 12.973/2014, também disciplina a forma para tal registro:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes **livros**:

I - de **apuração de lucro real**, no qual:

a) serão lançados **os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º**;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

[...]

§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:

a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

c) o lucro real.

~~§ 2º - Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.~~

§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (negrejou-se)

Logo, se a Contribuinte, como afirma, identificou no encargo em referência os contornos legais de dedutibilidade para o ano-calendário 2000, cumpria-lhe registrá-lo como exclusão naquele período. Necessário seria que assim procedesse para cogitar de algum aumento do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL antes apurados, e assim constituir saldo para compensação em períodos subsequentes, utilização esta sujeita aos limites fixados nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, bem como no art. 31 da Lei nº 9.249/95, este referente aos prejuízos não operacionais.

Contudo, sem promover este ajuste, não só na DIPJ, e nem mesmo na parte A de seu LALUR, a Contribuinte entendeu suficiente registrar diretamente na parte B daquele livro fiscal, e somente em 31/12/2009, o efeito final daquela exclusão, que reputou equivalente ao aumento do saldo acumulado de prejuízo fiscal a compensar. Frise-se que não se está aqui a tratar de registro tardio de exclusão, porque a Contribuinte se limitou a aumentar o saldo de prejuízo fiscal a compensar, controlado na parte B do LALUR.

Mas, ainda que se afaste o rigor formal, equiparando-se a conduta da Contribuinte ao registro tardio de uma exclusão, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa daí resultantes estaria obstaculizada porque já expirado o prazo para constituição deste direito em face da Fazenda Pública.

Isto porque, na ausência de norma específica a regrar a conduta, deve-se, por analogia, aplicar ao caso o disposto nos arts. 165 a 168 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a

quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

De fato, se o sujeito passivo apurasse tributo devido no ano-calendário 2000, e apenas posteriormente cogitasse da exclusão em questão, a retificação de sua apuração e o pleito do indébito daí resultante deveriam ser promovidos em até cinco anos contados da extinção do crédito tributário, ou seja, possivelmente até 31/03/2006, considerando o último vencimento previsto para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual<sup>10</sup>. Assim, por analogia, o mesmo prazo deve ser observado na hipótese de a apuração da Contribuinte, em razão de seu insucesso, não resultar em lucro tributável. E isto inclusive no que se refere à repercussão da Lei Complementar nº 118/2005 que, consoante fixado em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621, é aplicável os pleitos formulados a partir de 9 de junho de 2005:

**DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.**

---

<sup>10</sup> Lei nº 9.430/96:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, §4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/2005, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção de confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede a iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrepostos.

Recurso extraordinário desprovido.

Logo, em 2009 seria aplicável o prazo fixado na forma da Lei Complementar nº 118/2005, a evidenciar a prescrição do direito de a Contribuinte valer-se

de crédito decorrente de exclusão que deixou de ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000.

Acrescente-se que a caracterização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL como direito de crédito em face da Fazenda Nacional é incontestável ao menos desde a edição da Lei nº 9.964/2000, que permitiu, nos termos a seguir transcritos, a utilização destes saldos para quitação de encargos sobre débitos alcançados pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS:

Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

[...]

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de 15% (quinze por cento) e de 8% (oito por cento), respectivamente.

Ainda que não mais exista prazo para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e CSLL, há prazo para o sujeito passivo evidenciar a apuração de tais valores a compensar. Inadmissível, portanto, a constituição de crédito em face da Fazenda Nacional mediante retificação, em 31/12/2009, dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas a compensar por conta de exclusão que a Contribuinte reputa admissível em razão de despesa não deduzida na apuração do lucro tributável do ano-calendário 2000.

Vale ainda recordar que, para além da analogia antes firmada, o Decreto nº 20.910/32 também fixa em cinco anos o prazo para manifestação de direito contra a Fazenda Nacional:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal,

Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Por fim, cabe esclarecer que embora o Decreto-lei nº 1.598/77 não obrigue o sujeito passivo a promover exclusões na apuração do lucro líquido<sup>11</sup>, disto não decorre a faculdade de alocar tais exclusões quando bem aprovou à Contribuinte, consoante interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 51/95<sup>12</sup>:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, terão o mesmo tratamento deste.

§ 2º O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 426, § 1º, do RIR/94), correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário (art. 424 do RIR/94), correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

Em impugnação, a Contribuinte se apegou ao disposto no §1º do normativo em referência para afirmar que *a Empresa, ao utilizar-se num período em que há resultado positivo de uma exclusão ou gasto de período anterior no qual houve prejuízo fiscal ou apuração de base negativa de CSLL, deverá aproveitá-los na mesma proporção da compensação permitida em lei a esses últimos, isto é, no percentual de 30%*. Olvida-se, porém, que o caput do dispositivo veda ajustes em períodos subsequentes que se prestem a produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizado na data

<sup>11</sup> Na dicção do art. 6º, §3º do Decreto-lei nº 1.598/77, "na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício" os valores ali especificados, diversamente do disposto em seu §2º, que obriga o sujeito passivo a promover adições, ao estipular que "na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício" os ajustes mencionados.

<sup>12</sup> No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em período-base subseqüente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança, inclusive:

a) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989 (art. 426, § 1º, do RIR/94 e art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991);

b) a parcela dedutível em cada ano-calendário, correspondente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (art. 424 do RIR/94).

prevista. E, no presente caso, o registro em 2009 se prestou, como demonstrado, a contornar o prazo prescricional, já expirado, para revisão da apuração do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2000.

É neste ponto que o entendimento aqui firmado se opõe ao fundamento adotado no paradigma. No referido julgado, sob a premissa de que o art. 273 do RIR/99 permite o registro de despesa ou exclusão em competências posteriores, desde que tal procedimento não traga prejuízo ao Fisco, limitou-se a análise à verificação de eventual redução indevida do imposto no período em que promovido o ajuste tardio para afastá-la na medida em que o procedimento da Contribuinte não buscou burlar o limite de 30% para compensação de prejuízo fiscal, sem dar relevo à preclusão apontada na acusação fiscal e afirmado-se que a autoridade lançadora não *demonstrou que tal postergação da despesa trouxe efeitos danosos ao Fisco*, mormente porque a dedução se fez *09 anos após o período em que poderia tê-lo feito e utilizando do valor original – sem qualquer correção ou juros*.

Em sentido diverso, constata-se aqui que somente a partir de 2009 a Contribuinte pretendeu se valer de crédito contra a Fazenda Nacional que remonta à sua apuração no ano-calendário 2000, mostrando-se válida a glosa promovida pela autoridade lançadora sob o entendimento de que já havia expirado o prazo para tanto. Por oportuno acrescente-se que, apesar de o registro em questão ter sido adicionado ao saldo de prejuízo fiscal por seu valor original, os encargos de correção monetária e juros passaram a ser deduzidos por ocasião do pagamento da dívida, a partir de 2010, como reportado no já citado Acórdão nº 1301-003.020.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

E, se o sujeito passivo, dentro do prazo que a legislação lhe permite, constitui seu direito à compensação de prejuízo fiscal em momento posterior ao período de apuração, por certo a autoridade lançadora não tem seu direito de questionar sua compensação limitado por essa manifestação tardia.

Esclareça-se que embora aplicado, no precedente em referência, o prazo previsto nos arts. 165 a 168 do CTN, tal se deu por analogia, dado o reconhecimento expresso, em vários atos legais e normativos, da possibilidade de conversão de prejuízos fiscais e bases negativas em direito de crédito em face da Fazenda Nacional.

Contudo, isto não significa que os mesmos parâmetros sejam aplicáveis para definição do prazo decadencial de revisão de saldos negativos informados em DIPJ. Esta Conselheira, ciente de sua posição vencida neste Colegiado a respeito deste tema, pede vênia para apenas transcrever os esclarecimentos postos na declaração de voto vencido no Acórdão nº 9101-007.104, acerca desta particularidade:

Esta Conselheira já se manifestou nestes autos contrariamente à arguição de decadência do direito de o Fisco, em 29/06/2009, revisar a base de cálculo do IRPJ devido no período de 01/01/2002 a 28/06/2002, no qual fora apurado saldo negativo utilizado em compensações declaradas de 31/05/2004 a 24/09/2007. Neste sentido assim consignou, preliminarmente, à proposta de conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, na Resolução nº 1302-000.382:

A recorrente também arguiu a decadência do direito de o Fisco revisar o lucro real depois do transcurso do prazo decadencial, verificado, neste caso, em 28/06/2007. Contudo, o voto condutor da decisão recorrida rejeitou com sólidos argumentos esta preliminar:

*Convém também, preliminarmente, afastar a tese da defesa de que, na apreciação do direito creditório relativo ao saldo negativo do IRPJ, deveria o órgão competente se limitar à verificação dos recolhimentos das antecipações efetuadas no curso do ano-calendário (IRRF e estimativas), não sendo cabível qualquer apreciação relativa aos elementos que integraram a determinação da base de cálculo do imposto, que somente poderia ser alterada mediante lançamento ex-officio.*

*Nos termos da legislação, o lançamento é ato administrativo de constituição de crédito tributário, sujeito a prazo decadencial, de acordo com as normas aplicáveis previstas no CTN (arts. 150, §4º e 173, I).*

*Por seu turno, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório 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, independentemente da existência dos créditos (art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).*

*Na verdade, cumpre ao órgão competente, no prazo de cinco anos da data da formalização da compensação, a verificação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do sujeito passivo para extinção dos débitos fiscais a ele vinculados por meio das declarações de compensação. Não se pode admitir que a determinação da certeza e liquidez dos indébitos tributários, relativos ao saldo negativo do IRPJ, possa ser aferida sem qualquer análise da base de cálculo do imposto que lhe serve de fundamento.*

*Relevante assentar que a análise em questão da regularidade da composição da base de cálculo, fato que serve de fundamento à determinação do saldo negativo do imposto, se já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial, não pode implicar lançamento de ofício de diferenças de imposto porventura apuradas. Todavia, não se pode dizer, por isso, que o órgão administrativo deve simplesmente “homologar” o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e proceder à restituição ou à compensação sem aferir a certeza e liquidez dos indébitos tributários que lhe fundamentam.*

*Oportuno, esclarecer que desde a instituição da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, pela Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, a declaração apresentada à SRF tem caráter meramente informativo, constituindo-se apenas num demonstrativo da apuração da base de cálculo, do imposto devido, e dos saldos a pagar ou a restituir de imposto, passível de verificação: (i) nos prazos decadenciais previstos no CTN, para a constituição de crédito tributário; ou (ii) no prazo da homologação tácita das compensações, para fins de restaurar a exigibilidade dos débitos fiscais indevidamente compensados.*

*Ainda no âmbito das distinções necessárias entre os procedimentos de lançamento e de homologação das compensações declaradas, convém destacar que, não há qualquer exigência de crédito tributário, efetuada no âmbito dos presentes autos, relativa a fato gerador do IRPJ, ocorrido em período decaído. A exigência fiscal vinculada ao processo em questão refere-se aos débitos compensados pelo contribuinte com o saldo negativo do IRPJ, apurado pela sucedida/incorporada em 28/06/2002, cuja compensação não foi homologada pela autoridade competente. Registre-se: o ato praticado pela DRF São José dos Campos/SP, no exercício da competência legalmente definida, foi de não homologação da compensação declarada, por desconstituição ou não comprovação do direito creditório, e não de constituição de ofício de crédito tributário.*

*Ademais, no exercício do dever/poder de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, atualmente, se insere, também, a verificação das compensações efetuadas, sob a responsabilidade do sujeito passivo, sem qualquer prévio procedimento de ofício relacionado ao reconhecimento do indébito tributário assim*

utilizado. Relevante assinalar que na sistemática das declarações de compensação, o sujeito passivo procede à extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação, consequentemente, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Outro problema a ser apreciado é se o lançamento de ofício, para retificação da base de cálculo do imposto, seria necessário para conferir fundamento de validade ao ato de não-homologação da compensação declarada.

O lançamento de ofício, apesar de ser um ato necessário à constituição do crédito tributário, não se configura imprescindível para a determinação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do contribuinte em processos de restituição e/ou compensação. Dito por outras palavras: não é porque não houve lançamento de ofício em relação a determinado período de apuração do IRPJ, que estaria homologado o direito creditório relativo ao saldo negativo demonstrado na DIPJ correspondente, não sendo assim possível de qualquer verificação no âmbito da análise dos pedidos de restituição ou das declarações de compensação apresentadas.

Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN). Todavia, não se pode inferir, a partir daí que, com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento, estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que pudesse repercutir em períodos de apuração futuros.

[...]

Cumpre assinalar que, especificamente, para a verificação da certeza e liquidez do indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, é a própria legislação que estabelece não se configurar suficiente a comprovação dos recolhimentos das antecipações de tributos, efetuados no curso do ano-calendário. É necessário que seja verificada, também, a regularidade da determinação da base de cálculo que lhe dá fundamento. Transcreve-se, por pertinentes, as expressas disposições do art. 2º, §4º da Lei nº 9.430, de 1996, quando dispõe:

“Art. 2º

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

.....

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

....."

*Dianete de tais preceitos, é indubitável que, somente é dedutível do Imposto de Renda devido ao final do período de apuração, o Imposto Retido Fonte, no curso do ano-calendário, incidente sobre as receitas computadas na determinação do lucro real. Decorre, daí, que para a determinação do saldo negativo do IRPJ, passível de ser restituído ou compensado, quando composto apenas de imposto retido no curso do ano-calendário, não basta a prova da regular retenção do imposto. É imprescindível a comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram devidamente computadas na determinação do lucro real.*

*Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito tributário, relativo ao saldo negativo do IRPJ, em sede de análise de declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo contribuinte.*

*Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de pedidos de restituição e declarações de compensação vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para restituição ou extinção de outros débitos fiscais.*

*Assinale-se ainda que a tese adotada já foi referendada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme ementas abaixo transcritas:*

Nº Acórdão 1302-001.095 - Data da Sessão 07/05/2013  
- Relator(a) PAULO ROBERTO CORTEZ

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.  
HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Com o

transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

**VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.** A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

**SALDO NEGATIVO DE IRPJ. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE DA RETENÇÃO NA FONTE.** A retenção na fonte sobre rendimentos declarados somente poderá ser compensado na declaração da pessoa jurídica se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Não apresentados os comprovantes é plausível a apuração do valor retido mediante pesquisa em DIRF. O saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurado em Declaração de Rendimentos, decorrente de retenção na fonte, só pode ser reconhecido como direito creditório, até o montante efetivamente confirmado, se comprovado que as receitas que lhe deram origem foram oferecidas à tributação. Preliminar de decadência rejeitada. Recurso Voluntário negado.

Nº Acórdão 1301-000.819 - Data da Sessão 14/03/2012  
Relator(a) PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

**SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.** O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

Nº Acórdão 103-23579 Data da Sessão 18/09/2008 - Relator(a) Antonio Bezerra Neto

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008.

A recorrente defende que a homologação formal ou tácita, prevista no art. 150, §4º do CTN, *recai sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte*, e afirma contraditória a concordância do Fisco com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para em um momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e a certeza do crédito tributário compensado.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido. Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a

produzir as consequências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido. Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a

referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

35. *O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais.* (negrejou-se)

Argumenta a recorrente que, depois de ultrapassado o prazo decadencial, o Fisco poderia apenas questionar *o recolhimento ou a compensação das antecipações mensais, as retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte, o Imposto de Renda pago no exterior, entre outras parcelas*, mas tendo *como ponto de partida para conferência o lucro real e a apuração do IRPJ declarado pela Recorrente e homologado tacitamente pelas autoridades fiscais*. É de se questionar, porém, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo?

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Por tais razões, e tendo em conta que na data de ciência do ato de homologação parcial das DCOMP ainda não havia transcorrido 5 (cinco) anos contados das DCOMP que não foram homologadas, deve ser REJEITADA a arguição de decadência.

As premissas desta discussão frequentemente permeiam outros debates e passam a merecer aperfeiçoamentos e esclarecimentos.

Os fundamentos da decisão de 1ª instância proferida nestes autos foram adotados no voto acima, inclusive no ponto em que houve destaque à DIPJ, a partir das alterações instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 127/98, como mero instrumento de informação da *apuração da base de cálculo, do imposto devido, e dos saldos a pagar ou a restituir de imposto*, sob o viés de que tal declaração não se presta à constituição de direitos em favor do sujeito passivo. O saldo negativo de IRPJ ou CSLL nela informado, assim, não

se sujeita à homologação tácita, ou seja, não flui contra o Fisco o alegado prazo decadencial para revisão do indébito ali afirmado.

Esta Conselheira tem tangenciado esta questão em outros contextos, como por exemplo quando discorda da análise eletrônica de indébitos de IRPJ e CSLL pautada, apenas, no confronto entre DCOMP e DCTF. Desde a condução do Acórdão nº 1101-00.536<sup>13</sup>, a apresentação de DIPJ com débito em valor menor ao antes declarado em DCTF, ainda que sem a retificação desta, tem motivado esta Conselheira a considerar inválido *o ato de não-homologação que deixa de ter em conta informações prestadas espontaneamente pelo sujeito passivo em DIPJ e que confirmam a existência do indébito informado na DCOMP*.

Ainda que a DIPJ seja meramente informativa e não constitua o indébito afirmado em DCOMP, comprehende-se que *não poderia a autoridade administrativa ter limitado sua análise às informações prestadas na DCTF, se presentes evidências, nos bancos de dados da Receita Federal, de que outro seria o valor do tributo devido no período apontado na DCOMP, e, especialmente, mediante apresentação de DIPJ retificadora, ou mesmo a DIPJ original, da qual consta não apenas o valor do tributo devido, como também a demonstração da apuração das bases de cálculo mensais, trimestrais ou anuais da pessoa jurídica, conforme a sistemática de tributação adotada*.

Ou seja, apesar de a DIPJ não se prestar a constituir os débitos nela informados – inclusive a teor da Súmula CARF nº 92<sup>14</sup> – e nem mesmo a constituir direito creditório ao saldo negativo nela descrito, seu caráter informativo, inclusive com maior amplitude que o veiculado em DCTF, não pode ser ignorado nas investigações acerca da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ ou CSLL, utilizado em DCOMP.

Também em respeito ao relevo das informações presentes em DIPJ, esta Conselheira tem votado no sentido de considerar a conduta de prestação destas informações como suficiente para atrair a aplicação da regra decadencial mais estreita, prevista no art. 150, §4º do CTN, na hipótese de o sujeito passivo, cumprindo regularmente as obrigações acessórias que a legislação lhe impõe, manter escrituração regular e informar resultado negativo ou igual a zero, assim justificando o não recolhimento e a não declaração de débitos, condutas estas contempladas na lei e na jurisprudência como aptas impedir a constituição de crédito tributário

<sup>13</sup> Esta decisão foi reformada no Acórdão nº 9101-002.766 mas, reafirmada no Acórdão nº 1402-003.767, foi confirmada no Acórdão nº 9101-004.906. Na sequência, o mesmo posicionamento restou vencido nos Acórdãos nº 9101-004.877 e 9101-006.339.

<sup>14</sup> A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

suplementar, pelo Fisco, depois de ultrapassados 5 (cinco) anos do fato gerador do IRPJ ou da CSLL. Neste sentido são o voto vencido no Acórdão nº 9101-004.265 e o voto vencedor no Acórdão nº 9101-005.675.

Logo, a apresentação de DIPJ lastreada em escrituração regular, informando a existência de apuração que dispense o sujeito passivo de recolhimento ou de declaração de débito no período, embora não se preste a constituir o direito creditório ao saldo negativo nela descrito, é conduta equivalente à prevista no art. 150 do CTN, que excepciona a regra decadencial do art. 173, inciso I, também do CTN, para fins de lançamento suplementar de tributo devido no período.

Já com respeito ao direito à compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em DIPJ, esta Conselheira tem se manifestado em favor da contagem do prazo decadencial a partir desta apuração informada<sup>15</sup>, discordando de interpretações que situam o início da fluência do prazo decadencial no aproveitamento em compensação daqueles valores.

Os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados a partir do ano-calendário 1995 não mais se sujeitam a prazo de compensação, dada a revogação do art. 12 da Lei nº 8.541/92 pelo art. 117, inciso I da Lei nº 8.981/95. Em tais circunstâncias questiona-se se o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao determinar que *os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*, permitiria ao Fisco não só exigir tais comprovantes, mas também revisar a apuração do prejuízo fiscal ou da base negativa de CSLL neles evidenciados e informados em DIPJ.

A Súmula CARF nº 116 consolidou interpretação acerca do art. 37 da Lei nº 9.430/96 em âmbito específico, estipulando que *para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança*. Mas, como exposto por esta Conselheira em um dos precedentes deste enunciado – Acórdão nº 1101-000.961 – esta postergação do *dies a quo* do prazo decadencial tem em conta a expressão do art. 173 do CTN, no sentido de que a regra decadencial deve considerar a possibilidade de lançamento do crédito tributário correspondente. No contexto específico sumulado, as operações que ensejam o registro patrimonial do ágio que teria sido pago na aquisição de investimento não

<sup>15</sup> Há variantes nesta análise para a hipótese de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em retificação de DIPJ, mas reputa-se desnecessário adentrar a estes detalhes neste contexto.

implicam *alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores.*

Já em relação ao prejuízo fiscal e à base negativa de CSLL informados em DIPJ, o Fisco dispõe, desde a redação dada pela Lei nº 8.748/93 ao *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, a possibilidade de formalização, em auto de infração ou notificação de lançamento, de *retificação de prejuízo fiscal*, instrumento que permanece disponível depois das alterações da Lei nº 11.941/2009 que, embora retirando aquela referência do *caput* do art. 9º, incluíram em seu §4º a possibilidade de lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*

Assim, a informação da apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL pelo sujeito passivo em DIPJ deflagra, para o Fisco, o prazo decadencial de revisão desta apuração, mediante lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, se constatada a necessidade de sua retificação. Este prazo, no entender desta Conselheira, como antes exposto, observará a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, desde que ausente dolo, fraude ou simulação, e mantida a escrituração de suporte necessária à apuração na sistemática do lucro real. Sem a guarda desta escrituração, o lucro tributável poderá ser arbitrado no prazo decadencial do art. 173, I do CTN e a compensação do prejuízo fiscal ou da base negativa de CSLL poderá ser glosada no prazo decadencial contado a partir do seu aproveitamento. Mas, mantida esta escrituração, e ausente dolo, fraude ou simulação, a composição do prejuízo fiscal ou da base negativa somente poderá ser questionada se não verificada a sua homologação tácita na forma do art. 150, §4º do CTN. Neste sentido foi o voto condutor do Acórdão nº 1302-001.796, confirmado no Acórdão nº 9101-002.872, exceto quanto às menções de aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN na ausência de pagamento.

Note-se, ainda, que o §4º inserido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, ao permitir a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*, pode atrair para a revisão de saldo negativo informado em DIPJ a mesma interpretação acima fixada para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em DIPJ.

Contudo, como consignado no voto condutor da Resolução nº 1302-000.382, não se pode perder de vista que a informação de saldo negativo em DIPJ não demanda do Fisco qualquer ação para reconhecimento, ou não, do indébito, vez que o direito ao crédito deverá ser manifestado por via própria: pedido de restituição ou DCOMP. Distingue-se, portanto, substancialmente da informação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL

que, transposta da escrituração para a DIPJ, permite sua compensação escritural futura pelo próprio sujeito passivo.

Assim, embora o Fisco disponha de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*, tal instrumento se presta, apenas, à constituição de infrações fora do âmbito de pedido de restituição ou DCOMP. Ou seja, ainda que sujeito passivo não manifeste seu interesse ao saldo negativo informado em DIPJ, o Fisco poderá lavrar auto de infração ou notificação de lançamento para constituição de infrações constatadas, das quais *não resulte exigência de crédito tributário*, inclusive reduzindo saldo negativo informado em DIPJ.

Mas, se o sujeito passivo manifesta seu interesse ao saldo negativo antes informado, e o faz em pedido de restituição, o Fisco não só está desobrigado de formalizar auto de infração ou notificação de lançamento neste ambiente, como também tem o direito de examinar toda a apuração antes de devolver ao sujeito passivo o recolhimento indevido ou a maior. Já se o direito de crédito é invocado em DCOMP, o direito de o Fisco examinar a apuração foi limitado a 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP, vez que os débitos vinculados em compensação se submeteriam a outras regras preclusivas para sua cobrança.

Ou seja, o fato de o §4º inserido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72 colocar à disposição do Fisco instrumento para formalizar a constatação de *infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário* não significa ser este o único meio para alteração da apuração do sujeito passivo, nem estar tal alteração sempre sujeita ao prazo decadencial definido para lançamento de ofício. Se desta apuração exsurge indébito, e este é pretendido em pedido de restituição ou DCOMP, a revisão da apuração será exteriorizada em despacho decisório pela autoridade fiscal competente para reconhecimento do indébito, e o único limite temporal aplicável é o expresso no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, que torna inútil questionamento ao indébito em razão da homologação tácita das compensações declaradas.

Esclareça-se, por fim, que esta Conselheira tem reconhecido, por analogia, a aplicação dos arts. 165 e 168 para exercício, pelo sujeito passivo, de seu direito de compensação futura de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL<sup>16</sup>. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.553, que confirma a glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL que não foram tempestivamente escriturados e informados em DIPJ, inclusive referindo, como fundamento para aquela interpretação da legislação tributária, a possibilidade de conversão de prejuízos fiscais e

<sup>16</sup> Alternativamente também foi afirmada a aplicação do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, que fixa em 5 (cinco) anos o prazo para manifestação de direitos contra a Fazenda Nacional.

bases negativas em direito de crédito em face da Fazenda Nacional desde a Lei nº 9.964/2000.

Ocorre que esta permissão de conversão de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL em direito de crédito, embora autorize a interpretação analógica do arts. 165 e 168 naquele contexto, não é procedimento demandado para seu aproveitamento como redutor de base de cálculo futura. A compensação de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL é, tão só, escritural, a evidenciar a suficiência de sua apuração escritural e informação em DIPJ para aquele proceder, distintamente dos saldos negativos, cujo aproveitamento somente se dá mediante apresentação de pedido de restituição ou DCOMP.

É esta conduta específica, de opor um direito creditório para seu recebimento em espécie ou como meio de pagamento de outros tributos devidos, que confere ao Fisco o direito de revisar a apuração deste direito creditório antes de restituí-lo ou para impedir a homologação tácita da liquidação dos débitos por compensação declarada. Daí porque a ressalva de que, *ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96, expressa na Resolução nº 1302-000.382.*

Estas as razões, portanto, para reafirmar a rejeição da decadência arguida pela Contribuinte e NEGAR PROVIMENTO ao seu recurso especial.

De todo o exposto, conclui-se que o Fisco deve observar o prazo decadencial, segundo a regra aplicável<sup>17</sup>, para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL na hipótese de o sujeito passivo ter apurado regularmente seus resultados e informado esta apuração tempestivamente em DIPJ. Ultrapassado este prazo decadencial, a compensação de prejuízo ou base negativa regularmente informado somente pode ser questionada quanto a eventual atualização aplicada ou à suficiência em relação ao saldo disponível, bem como se a informação em DIPJ não tiver lastro escritural. De outro lado, se a informação em DIPJ for tardia, o *dies a quo* do prazo decadencial será deslocado para essa data de constituição do prejuízo fiscal ou base negativa<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Art. 150, §4º, ou art. 173 do CTN.

<sup>18</sup> Como debatido na sessão de julgamento, o prazo decadencial é iniciado com a apresentação da declaração original que constitui o prejuízo fiscal ou base negativa, ou reiniciado com a apresentação de declaração retificadora, em relação à inovação trazida, vez que a interrupção do prazo decadencial está implicitamente admitida no Código Tributário Nacional quando o art. 173, I tem em conta o momento *em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Fixadas estas premissas, impõe-se avaliar o que decidido na 1ª instância de julgamento e reformado no acórdão recorrido. Consta da decisão da DRJ:

**Relativamente ao IRPJ**, uma vez que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 21/12/2007 (fl. 05), e que no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, com pagamento de imposto, o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 40, do CTN) e, sem pagamento de imposto, inicia-se a contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN) há que se acatar as alegações da impugnante de que na melhor das hipóteses não poderiam ser alteradas as declarações fiscais dos períodos anteriores a 01/01/2002, **devendo ser restabelecidos os prejuízos fiscais glosados nos anos-calendário de 1995 e 1996.**

[...]

**Da mesma forma, no que respeita à contribuição social sobre o lucro líquido**, as base negativas glosadas nos anos-calendário de 1995 e 1996 serão restabelecidas.

Ressalta-se que para os exercícios de 1998 a 2002, anos-calendário de 1997 a 2001 em decorrência de ação fiscal foi lavrado auto de Infração que deu origem ao processo nº 10680.010983/2002-12 (fls. 383/400). *(destaques do original)*

Como se vê, irrelevante se mostrou a regra decadencial aplicável, vez que se teve em conta a alteração de prejuízos e bases negativas apurados em 1995 e 1996, contra um lançamento formalizado apenas em 21/12/2007.

Note-se, porém, que ao reconstituir os saldos disponíveis para utilização em 2002, a autoridade julgadora de 1ª instância pontua que:

Em 09/06/2000, a empresa apresentou declaração retificadora, relativamente ao período de apuração de 01/01/1995 a 31/12/1995, conforme documentos de fls. 96 e 104, com apuração de um prejuízo fiscal de R\$2.063.021,69, que somado ao valor acumulado de R\$19.920,56, obtém-se um prejuízo acumulado em 31/12/1995 no montante de R\$2.082.942,25.

A glosa efetuada nos meses do ano-calendário de 1996, no montante de R\$5.617.466,02, adicionado ao prejuízo acumulado em 31/12/1995, totaliza um saldo de prejuízos acumulados em 31/12/1996 no valor de R\$ 7.700.408,27. Dados restabelecidos, de acordo com, a redução de prejuízos que gerou o processo nº 10680.003355/2004-91 (documentos de fls. 294/308).

Como se vê, a retificação da DIRPJ do ano-calendário de 1995, promovida em 09/06/2000, foi irrelevante para determinação do prazo decadencial aplicado pela autoridade julgadora de 1ª instância. A autoridade lançadora também se

reportou, apenas, à apresentação da DIRPJ em 09/06/2000 (e-fls. 98/102), até porque não vislumbrava limite decadencial para a revisão promovida. Desnecessário, porém, aferir se o prejuízo fiscal e a base negativa já estavam majorados na declaração originalmente entregue, porque mesmo se aplicada a regra decadencial mais larga, com a contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, que no caso seria o próprio ano de 2000, o prazo decadencial teria início em 01/01/2001 e término em 31/12/2005.

Quanto ao ano-calendário 1996, como se vê às e-fls. 156/177, a revisão teve em conta a DIRPJ originalmente entregue.

Por todo o exposto, na medida em que a discordância fiscal se dirigiu, apenas, aos elementos de formação dos prejuízos fiscais e bases negativas dos anos-calendário 1995 e 1996, e foi formalizada depois do transcurso do prazo decadencial para tal revisão, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e restabelecer as exonerações promovidas, quanto a este tema, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

#### Conclusão

O presente voto, assim, é no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Na medida em que o lançamento em tela foi formalizado depois daquele considerado já alcançado pela decadência, com respeito à revisão dos prejuízos fiscais e bases negativas apurados, escriturados e informados em DIRPJ nos anos-calendário 1995 e 1996, o presente voto, também aqui, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

#### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

**Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

Minha intenção de declarar voto sobre o tema visava a, inicialmente, deixar registradas as razões pelas quais votei, como sempre o fiz, pela não aplicação de um suposto prazo de decadência do poder de a Fazenda Pública rever os prejuízos fiscais acumulados.

Procuro sempre promover interpretações jurídicas dentro de um sistema normativo estruturado. Tenho muitas ressalvas em relação a sentidos erigidos de enunciados legais que se desalinhgam da ordem normativa geral e é como vejo a tese vencedora.

Todavia, antes de me debruçar sobre questões mais amplas, começo a declaração em diálogo com o voto de estimada conselheira relatora, Edeli Pereira Bessa. Aqui, cabe a advertência de que esse diálogo é apenas com o voto, pois não havia me apercebido, até então, de um dispositivo legal que, no meu entendimento, ratifica ainda mais a minha visão sistêmica acerca da questão.

O voto condutor é bastante minucioso, pois fruto do labor da relatora, cujo poder analítico faz sombras colossais sobre a minha visão turva das pequenas partículas prescritivas da nossa legislação. O detalhe, do qual trato agora, não me havia chamado a atenção até o presente momento.

Pois bem, ao examinar o voto condutor da posição vencedora, constatei que o diálogo jurisprudencial é feito, em parte, com o art. 37 da Lei nº 9.430/1996, que trata do dever de guarda de documentos. De fato, como defendido pela relatora e pelos demais militantes da tese vencedora, tal dispositivo, pelo menos não de forma imediata, é incapaz de sustentar a posição oposta.

Todavia, o dispositivo acerca do mesmo dever de guarda, que é especificamente dirigido aos prejuízos fiscais e à sua compensação, foi deixado ao largo de toda a discussão. Trata-se do art. 15 e, principalmente, do seu parágrafo único, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Abaixo, reproduzo-os:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

(nossos destaques)

Pois bem, a Lei nº 9.065/1995 foi editada, primordialmente, para aperfeiçoar a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que ainda estava em *vacatio legis*. Na verdade, ambas as leis são fruto da conversão de medidas provisórias. A Lei nº 8.981/1995 é resultado da conversão da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994, enquanto a Lei nº 9.065/1995 deriva da Medida Provisória nº 998/1995.

Foi a Medida Provisória nº 812/1994 que estabeleceu o limite de 30% para a compensação de prejuízos de períodos anteriores e tal limitação se manteve na sua conversão na Lei nº 8.981/1995. Antes inexistia essa restrição material, mas havia o prazo de 4 (quatro) anos

para a utilização dos prejuízos por parte dos contribuintes, o que, na prática, impedia qualquer discussão acerca da aplicação de prazos para o Fisco, pois a decadência se aperfeiçoava num interregno de tempo maior, isto é, 5 (cinco) anos.

Esse mesmo diplomas legais permitiram a utilização dos prejuízos acumulados por um prazo indefinido, mas tal possibilidade só estava clara para aqueles apurados até 31/12/1994, conforme podemos verificar da transcrição abaixo:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

Na verdade, da leitura desse dispositivo pode aflorar – e assim foi considerado pelo próprio Congresso Nacional – a interpretação de que os prejuízos apurados a partir de 1995 sequer poderiam mais ser compensados em períodos posteriores.

Para alterar essa redação com o propósito de garantir a utilização de prejuízos fiscais apurados a partir de 1995, o Congresso Nacional aproveitou a edição da Medida Provisória nº 998/1995, que já tratava de modificações na Lei nº 8.981/1995, para incluir na Lei resultante de conversão (Lei nº 9.065/1995) o artigo 15 e o parágrafo único já transcritos anteriormente.

No processo em que constam os documentos de tramitação no Congresso Nacional, encontramos apenas essa passagem a justificar a inserção dos referidos dispositivos:

Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei nº 8.981/95). Ocorre, hoje, *vacatio legis* em relação à matéria. A limitação a 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito a compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

Não há justificativa expressa para o parágrafo único. No entanto, podemos perceber claramente que a votação do Congresso se orientou no sentido de que o direito à acumulação e posterior utilização de prejuízos apurados a partir de 1995 e sem limitação temporal alguma só teria sido estabelecida pelo então novo diploma normativo, razão pela qual, só então, **estabeleceu-se o dever de guarda dos documentos para compensar os prejuízos**. Ora, se devem ser mantidos os documentos que dão suporte aos prejuízos apurados para fins de se promover a sua compensação, o direito de a Fazenda Pública os verificar só pode começar a fluir a partir da própria compensação e não da apuração dos próprios prejuízos. Do contrário, o citado parágrafo único seria absolutamente despiciendo.

Encerro assim a primeira parte do meu voto, a qual foi dedicada a um dispositivo legal que, no nosso entender, indica, do ponto de vista analítico, que nossa posição é, com as devidas vêniás, aquela que oferece a melhor interpretação do direito positivo sobre a questão jurídica do prazo para a Fazenda Pública verificar a apuração de prejuízos fiscais (e bases negativas de contribuição social sobre o lucro).

Passamos então a consignar as demais razões da posição, as quais se assentam numa visão sistêmica da Ordem Jurídica como um todo, do Direito Público em específico e do Direito Tributário em particular.

Para tal, é necessário aferir a verdadeira natureza jurídica que aflora do entendimento vencedor. Defende-se a decadência do direito de o fisco contestar o direito do contribuinte. Mas e como nasce esse direito? Ora, de um ato unilateral do particular. Tal ato é comunicado ao Fisco, mas não deixa de ser unilateral. Defende-se a sua consolidação com o chamado decurso de prazo. Ora, esse decurso temporal gera, produz, cria o próprio direito do particular e, dessa forma, é ele o seu formador, o que se caracteriza como uma prescrição aquisitiva.

Pois bem, não se conhecem prescrições aquisitivas no direito positivo brasileiro, exceto para as hipóteses expressamente previstas, como na usucapião. O caso aqui analisado, contudo, é ainda mais grave, pois esse direito criado pelo particular é intangível e sem quaisquer limitações reais. Na usucapião, o direito adquirido corresponde exatamente ao bem sob a posse de alguém e, assim, seu direito está limitado justamente pelo valor desse bem. Na aquisição de prejuízos acumulados, o valor corresponde apenas a um registro num documento, valor esse, assim, que pode representar, milhares, milhões, bilhões e até trilhões de reais. Afinal, como no dito popular, “o papel aceita tudo”.

Enfrentei esse tema, em 2008, no Acórdão 103-23.528, cuja ementa e voto condutor transcrevo abaixo:

#### Ementa

RESTITUIÇÃO – INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO AQUISITIVA – não se pode transmutar uma disposição legal relativa a um prazo extintivo para um lapso aquisitivo. É ir muito além das fronteiras da interpretação, especialmente porque não haveria limites ao indébito. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir, como na usucapião, que, apesar de se caracterizar como uma prescrição aquisitiva, está limitada ao próprio bem concreto que se pretende adquirir. 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 estratosféricos e totalmente irreais. 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. Foi em razão disso que o próprio despacho decisório homologou as compensações. Na prescrição aquisitiva da usucapião, há de igual sorte uma perpetuação no tempo, pois aquele que adquire a propriedade já dispunha da posse, vale dizer, a relação concreta com o bem permanece a mesma. Já uma suposta prescrição aquisitiva de pretenso indébito tributário geraria uma modificação no plano fático, qual seja, a transferência de recursos – ilimitados – de domínio público para a esfera privada. Em suma, no curso do processo administrativo de restituição, a Administração tem o poder de verificar e o particular o dever de manter todos os documentos que se referiram ao direito pleiteado.

### Voto

Com a devida vénia ao ilustre Conselheiro Relator, entendo que não podemos transmutar um prazo extintivo para um decurso temporal aquisitivo.

O prazo de homologação previsto na codificação tributária diz respeito ao pagamento, que corresponde, pois, a uma forma de extinção do vínculo obrigacional entre o Estado (como sujeito ativo de um direito) e o particular (como sujeito passivo). No entanto, o voto do relator pretende homologar a aquisição de um direito.

De fato, há, no ordenamento pátrio, prazos de caducidade aquisitiva, como a usucapião. 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 das fronteiras da interpretação, especialmente porque não haveria limites ao indébito. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir, como na usucapião, que, apesar de se caracterizar como uma prescrição aquisitiva, está limitada ao próprio bem concreto que se pretende adquirir. 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 estratosféricos – milhões, bilhões ou até mesmo suplantar o valor do PIB nacional – e totalmente irreais. Tal raciocínio, portanto, não pode prevalecer.

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. Foi em razão disso, que o próprio despacho decisório homologou as compensações. Na

prescrição aquisitiva da usucapião, há de igual sorte uma perpetuação no tempo, pois aquele que adquire a propriedade já dispunha da posse, vale dizer, a relação concreta com o bem permanece a mesma. Já essa “proposta” de prescrição aquisitiva geraria uma modificação no plano fático, qual seja, a transferência de recursos – ilimitados – de domínio público para a esfera privada.

Também discordamos do voto do senhor relator ao afirmar que o interessado não mais teria como comprovar o que foi solicitado pelo fisco para aferição do seu direito em razão do prazo decadência.

Ora, uma vez que o interessado formulou um pedido relativo a um direito, tinha o dever de manter em boa ordem todos os elementos que poderiam interferir na análise de seu pleito. Tal assertiva não decorre apenas do preceito geral de que aquele que alega deve provar, mas também de expressa e específica previsão legal nesse sentido. O art. 264 do RIR/99, que reproduz o art. 4º, DL nº 486/69, assim dispõe:

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).

Evidentemente, a expressão “eventuais ações” abarca todo tipo de pleito, dentre os quais o de restituição, seja em âmbito administrativo, seja judicial. O recorrente tinha, portanto, o dever legal de manter todos os documentos que se referissem ao direito pleiteado.

Aqui, poderia ser dito que o voto analisou restituição de tributo pago a maior, cujo desfecho é o recebimento de numerário do Poder Público pelo particular, e que prejuízos acumulados teriam natureza jurídica diversa. Pois bem, isso é só em aparência, uma vez que a natureza jurídica das duas situações (direito ao indébito e direito a compensar prejuízos) é exatamente a mesma, pois, por trás da aparência, possuem a mesma essência: a aquisição de um direito pelo particular contra a Administração Pública e esse direito é de cunho pecuniário. Os prejuízos acumulados hoje são verdadeiras moedas.

Para além de reduzirem o imposto de renda (e a contribuição social) de vindouros e indefinidos exercícios, não foram poucos os regimes especiais de recuperação fiscal em que se permitiu a dedução de dívidas tributárias pelo oferecimento de prejuízos acumulados, a começar com o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) de 2001 (Lei nº 9.964/2001), por meio do disposto no §7º do artigo 1º abaixo reproduzido:

Art. 1º

(...)

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser

liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

(...)

II – a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

Pode ser dito que esse tipo de aproveitamento de prejuízos fiscais para liquidar dívidas perante o Fisco é uma medida excepcional e transitória. Todavia, tem sido prática legislativa comum, a qual veio a se tornar perene com o advento da transação tributária.

A Lei nº 13.988/2020, que estabeleceu a transação tributária no âmbito federal, permite a utilização de prejuízos fiscais para quitar dívidas, conforme o disposto no seu art. 11, inciso IV, e não se trata de uma medida legislativa de caráter transitório.

Esse aproveitamento, contudo, até então, estava limitado aos débitos do próprio contribuinte. Assim, por mais prejuízos fiscais que acumulasse e de forma indevida, estes só poderiam ser aproveitados para reduzir os tributos devidos pelo próprio contribuinte.

No entanto, chegamos ao ponto de que tais prejuízos podem ser transmitidos a terceiros. A Lei nº 14.689/2023, ao introduzir o art. 25-A no Decreto nº 70.235/72, permitiu o “pagamento” de créditos tributários, objeto de processos fiscais decididos a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade, por meio da utilização de prejuízos fiscais da titularidade do sujeito passivo, mas também “de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica”.

Assim, uma empresa detentora de quantias vultosas de prejuízos fiscais pode ser alienada para um grupo econômico a fim de que tais prejuízos possam ser empregados para liquidar os débitos do grupo. Enfim, jurídica e pragmaticamente, os prejuízos fiscais se transformaram em moeda corrente, a qual, com base na posição vencedora deste acórdão, pode ser infinitamente criada por meio de uma simples entrega de declaração unilateral do particular e do silêncio por 5 (cinco) anos da Administração Pública.

### **É o melhor dos mundos para os fraudadores de plantão!**

E melhor ainda, sem qualquer risco de punição, nem sequer de multas administrativas, quanto mais de persecuções penais, pois estas inexistem no nosso direito positivo para a simples glosa de prejuízos.

Essa ausência de multa não corresponde a uma lacuna ou a uma omissão do legislador. Na interpretação que militamos ser a correta da legislação tributária, o prazo para o Fisco questionar os prejuízos acumulados só começa a contar da sua utilização, vale dizer, do momento em que repercutem sobre o tributo devido. E, nesse caso, a multa é aplicada justamente sobre o montante do crédito tributário que foi reduzido pela compensação indevida dos prejuízos.

Vejam como a posição vencedora cria um sem número de inconsistências, enquanto a posição por nós defendida é consentânea com a ordem jurídica como um todo e em cada uma das suas partes estruturantes.

Pois bem, reiteramos que o Sistema Jurídico Brasileiro desconhece prescrições aquisitivas de direitos, sem a devida previsão expressa. E, dentre aquelas que são expressas, inexiste qualquer hipótese de aquisições ilimitadas, como esta do entendimento vencedor de consolidação de prejuízos acumulados pelo valor que estiver registrado na declaração apresenta pelo contribuinte, ainda que sejam bilhões, trilhões de reais ou que até supere o próprio PIB brasileiro.

Quanto ao Direito Público em específico (e o Direito Tributário pertence à grande categoria do Direito Público), a característica principal dessa relevante área é a posição privilegiada da Administração Pública. Enquanto o Direito Privado rege relações entre particulares que possuem posições jurídicas equivalentes, o Direito Público trata de todo o conjunto de relações jurídicas, em que a Administração figura em um dos seus polos e com privilégios perante a outra parte. Claro que tais privilégios não podem ultrapassar as fronteiras dos direitos fundamentais dos particulares, mas tais fronteiras correspondem a uma área de defesa dos agentes privados e não de privilégios destes perante o Poder Público.

Enfim, o Direito Público se caracteriza pela criação de privilégios para a administração. Se um particular não possui um determinado direito ou prerrogativa em face de outro particular, evidentemente não pode possuir privilégio perante o Poder Público.

Ora, entre os particulares inexiste qualquer formação de direito apenas por ato de uma das partes e do silêncio da outra. Toda formação de direitos subjetivos, na seara privada, pressupõe necessariamente o ato de vontade daquele que se sujeita a esses direitos. Só o Poder Judiciário pode suprir essa falta.

No Direito Público, o contrário se sucede, mas a favor da Administração Pública. Dado o caráter de supremacia do interesse público sobre o particular, a Fazenda Pública, por exemplo, é dotada do poder de formar títulos executivos unilateralmente, isto é, sem a participação do devedor. Evidentemente, tais títulos podem ser desconstituídos perante o Poder Judiciário, mas nascem já dotados de certeza e liquidez, mesmo sem o devedor participar da sua formação. No direito privado inexiste essa hipótese. Os títulos de crédito, por exemplo, só possuem força executiva porque são formados por atos do próprio devedor. Destaque-se **Atos e não omissões**. Uma duplicita, dentre incontáveis outros exemplos, só tem força executiva se tiver sido aceita pelo devedor e não na hipótese de ter sido encaminhada ao devedor e este não se manifestou num certo prazo.

Pois bem, reconhecer um direito a prejuízos fiscais, que possuem a natureza de créditos a serem sacados dos cofres públicos em momentos oportunos, os quais podem até mesmo ser negociados entre os particulares, por meio da sua constituição unilateral e do silêncio da outra parte – a Fazenda Pública – é desvirtuar por completo a lógica de todo o Direito Público.

Finalmente, passamos a analisar o Direito Tributário em especial.

Como observado no acórdão recorrido, os prazos de decadência fulminam a possibilidade jurídica de constituição do crédito tributário, seja pelo Fisco, seja pelo particular. Uma declaração em que o contribuinte reconhece um crédito tributário contra si mesmo não produz os efeitos jurídicos que lhe são próprios, se a apresentação foi posterior ao prazo decadencial, conforme já assentado pelo Superior Tribunal de Justiça pela sistemática dos recursos repetitivos, no REsp 1355947/2013: “*A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou auto-lançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.)*”.

A decadência não fulmina a forma jurídica, mas sim o conteúdo. Não atinge o procedimento de lançar, mas sim o conteúdo relativo ao crédito da Fazenda Pública, independentemente da forma por meio do qual é constituído.

De todo modo, ainda que se acate a tese de que a decadência atinge a forma lançamento, a qual corresponde às atividades prescritas na Codificação Tributária, em seu artigo 142, mesmo assim a atividade de glosar prejuízos fiscais não se enquadra no referido dispositivo. No sentido oposto, defende-se que se enquadraria, pois haveria a ausência apenas a quantificação (“*calcular o montante do tributo devido*”). Ora, a quantificação é justamente a essência material do procedimento. É a quantificação que dá conteúdo material ao direito do Fisco perante o particular e não do particular perante o Fisco.

Por fim, cumpre-nos discorrer ainda acerca da redação do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972. A Medida Provisória nº 367/1993, convertida na Lei nº 8.748/1993, alteraram a redação do referido dispositivo para estabelecer que a retificação de prejuízo fiscal deva ser realizada mediante auto de infração ou notificação de lançamento.

Pois bem, como já discorremos anteriormente, a decadência não é instituto que fulmina uma determinada forma jurídica (como o lançamento, o auto de infração, a notificação de lançamento, etc.), mas sim o conteúdo relativo ao crédito tributário, tanto que fulmina até aquele formalizado pelo próprio particular contra si.

Desse modo, a previsão legal, que hoje nem sequer possui a mesma redação e não se refere mais expressamente a retificação de prejuízos fiscais, não teve por escopo garantir o perecimento do direito do Fisco de verificar o procedimento do particular por decurso de tempo, mas sim o de permitir que o particular pudesse recorrer desse ato, como bem já se discorreu no acórdão recorrido.

No passado, a Receita Federal promovia a retificação de prejuízos fiscais por meio de procedimentos internos sem franquear direito de defesa aos particulares, como registrado por Hiromi Higuchi:

Antes daquela alteração, o contribuinte não tinha meios de defesa, tanto na glosa de prejuízo fiscal em revisão interna da declaração ou em ação fiscal externa. Se a glosa ocorria em revisão interna, a empresa não tinha ciência do fato se o prejuízo fiscal compensável era maior que o valor glosado. (Higuchi, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática. 2017, pg. 450)

A lei teve o propósito de garantir o direito de defesa dos particulares em face de uma atuação da Fazenda Pública que foi mantida, qual seja, a de verificar os prejuízos fiscais antes mesmo que sua utilização cause prejuízo ao Fisco.

Tal prática possui caráter preventivo e busca unificar a atuação administrativa de fiscalização e de julgamento num único feito. Do contrário, se a Administração devesse glosar os prejuízos acumulados apenas quando empregados e, portanto, quando produzissem efeitos patrimoniais contra a Fazenda Pública, as questões jurídico-materiais desses prejuízos seriam revisitadas incontavelmente, multiplicando dezenas de vezes o tempo e dinheiro do poder público e dos próprios particulares para se discutir e rediscutir os mesmos fatos. É o que ocorre, por exemplo, hoje com as autuações de amortização de ágio calcado sobre as mesmas operações formadoras desse ágio. Para cada autuação relativa a ano-calendário diferente, analisam-se amiúde os mesmos pressupostos fáticos da formação do ágio, como a interposição de empresas-veículo, a qualificação de interno, a qualidade do laudo de avaliação, etc. E essa exagerada repetição não garante sequer um resultado mais justo e aperfeiçoado.

Na reunião, em um mesmo procedimento, da revisão do prejuízo fiscal de um ano, pouparam-se esforços públicos e privados em se repetir a mesma discussão em cada um dos anos calendário em que se compensou o referido prejuízo.

A antecipação pela Fazenda Pública de revisar prejuízos antes que repercutam sobre créditos tributários vindouros atende ao Primado Jurídico da Eficiência (relevante princípio de Direito Público constitucionalmente consagrado), mas não significa antecipar qualquer prazo extintivo do seu poder/dever e menos ainda de criar prazos aquisitivos de direitos para os particulares, sobre o que já discorremos.

O Fisco pode verificar e glosar os prejuízos quando forem usados e aplicar as sanções previstas no ordenamento na medida do prejuízo causado. Pode ainda antecipar essa verificação. Nesse caso, porém, como o prejuízo é apenas potencial, não se aplicam quaisquer sanções ao particular e se franqueia, como deve ser, o pleno direito de defesa.

Por todas essas razões (de Teoria do Direito, de Direito Público, de Direito Tributário e analíticas da legislação de regência), voto por negar provimento ao recurso especial.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**

