



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.721396/2012-16
ACÓRDÃO	9101-007.499 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	APERAM BIOENERGIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL ESCRITURADO, MAS NÃO DECLARADO.

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, cientificada 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, porém, a glosa recaiu sobre compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acrescidos ao saldo acumulado em LALUR sem estar evidenciados na apuração regular e tempestivamente informada ao Fisco para aquele ano-calendário. Em tais circunstâncias, somente se cogita da contagem do prazo decadencial a partir da compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

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 dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por APERAM BIOENERGIA LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-007.012, na sessão de 12 de março de 2024, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Data do fato gerador: 31/12/2008, 01/07/2009

DECADÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e somente a partir de então pode se falar em lançamento.

PROCESSOS REFLEXOS, DECISÕES. EFEITOS.

As decisões de Processos Administrativos Fiscais, transitadas em julgado, que afetem créditos em litígio devem ser consideradas para a decisão final.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos fatos geradores 31/12/2008 e 01/07/2009 a partir da constatação de saldos insuficientes de prejuízo de atividade rural e de prejuízo operacional para compensação com o resultado de atividade rural da incorporada Arcelormittal Florestas Ltda, antes denominada CAF Santa Bárbara Ltda. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência

por reconhecer, nestes autos, os efeitos da procedência parcial da impugnação apresentada no processo administrativo nº 15504.726266/2011-43, no qual havia sido revisada a apuração do ano-calendário 2006, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 1191/1212). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou conhecimento ao recurso de ofício e rejeitou a arguição de decadência, mas deu provimento parcial ao recurso voluntário em face da definitividade de decisão que: i) desconstituiu a revisão da apuração do ano-calendário 2002 formalizada no processo administrativo nº 10680.020725/2007-41; e ii) desconstituiu outra parcela da revisão da apuração do ano-calendário 2006 formalizada no processo administrativo nº 15504.726266/2011-43 (e-fls. 1398/1415).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que apenas manifestou ciência à e-fl. 1417.

Cientificada em 21/06/2024 (e-fl. 1427), a Contribuinte interpôs recurso especial em 08/07/2024 (e-fl. 1429/1443) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1526/1533, do qual se extrai:

A recorrente instruiu o recurso com a cópia integral dos paradigmas que menciona em sua exposição, os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados, atendendo, assim, aos requisitos extrínsecos para que sejam analisados. Trata-se dos **acórdãos nº 9101-000.654 e nº 9303-012.808**.

[...]

A similitude fática entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, foi suficientemente demonstrada pela recorrente, mas tão somente com relação ao segundo paradigma.

Importante consignar que o caso dos presentes autos envolve a análise da *decadência do direito do fisco de rever a disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados em DIPJ de períodos com relação aos quais já se operou a decadência do direito de efetuar o lançamento*, mas em que não houve propriamente alteração das bases de cálculo apuradas pelo contribuinte (*e.g.*, por meio de glosas de despesas relativas àqueles períodos), mas sim apenas *verificação da correta utilização (ou não) dos prejuízos nas compensações declaradas*.

Na parte em que se trata desta matéria, o acórdão recorrido situa o litígio nos anos calendários 1999, 2000, e 2003, conforme o seguinte excerto:

A Recorrente alega que os créditos foram afetados pelos efeitos da decadência do direito do Fisco refazer a recomposição do prejuízo fiscal apurado em 1999, 2000 e 2003, conforme o determinaria o Art. 150, do CTN.

O relatório da decisão esclarece o contexto fático antes referido:

[...]

No caso do **primeiro paradigma (acórdão nº 9101-000.654)**, a divergência alegada não se estabelece porque a leitura do inteiro teor daquele acórdão evidencia que o entendimento ali alcançado se encontra amparado na análise de legislação específica que restou posteriormente alterada, exatamente no ponto em que o relator da decisão paradigmática considerou essencial para o alcance de suas conclusões.

Veja-se, inicialmente, o trecho do voto condutor daquele paradigma que analisa o ponto:

[...]

Aquele processo tratava de lançamento efetuado em **2000**, relativo a fatos geradores ocorridos em **1995** (a glosa da compensação dos prejuízos), no qual foi analisada a *“evolução das bases de cálculo negativas apuradas pelo contribuinte a partir do ano-calendário 1992, consideradas as compensações realizadas até 31.12 94”*).

A redação do art. 9º do Decreto 70.235/72 até a edição da MP nº 449/2008 (mencionada pelo relator) era a seguinte (destacamos):

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação 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.

Contudo, com a edição da MP nº 449/2008, a redação passou a ser a seguinte, que não mais menciona expressamente a hipótese de retificação de prejuízo fiscal:

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.

Assim, uma vez que a decisão paradigmática se assenta em redação de dispositivo legal que não mais possui a redação invocada para decidir a questão controversa favoravelmente ao sujeito passivo, não se estabelece a divergência jurisprudencial com relação ao caso dos presentes autos, em que o lançamento foi efetuado em **2012** e relativo a fatos geradores ocorridos em **2008 e 2009** (a glosa da compensação dos prejuízos), no qual o contribuinte foi acusado de indevido aproveitamento de prejuízos dos anos calendários 1999, 2000, e 2003.

No caso do **segundo paradigma (acórdão nº 9303-012.808)**, contudo, a similitude fática e jurídica, assim como a divergência entre eles, restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

Neste caso, não há, em primeiro lugar, nenhuma referência à MP nº 449/2008 como elemento determinante, de modo que todo o debate se instaura efetivamente apenas sobre a interpretação dos mesmos dispositivos legais que o acórdão recorrido também analisa.

Além disso, o lançamento, que naquele caso foi efetuado em **2011**, havia sido ratificado pelos acórdãos lá recorridos (acórdão nº 1302-001.851, e acórdão de embargos nº 1302-002.118) essencialmente em razão dos mesmos fundamentos adotados pelo acórdão recorrido no presente processo. As seguintes ementas dos acórdãos acima citados, transcritas no relatório da decisão paradigmática, evidenciam a similitude fática e jurídica daquele caso com o presente:

[...]

Contudo, é exatamente este racional que restou modificado pela decisão paradigmática, ao dar provimento ao recurso especial do contribuinte naquele caso, em decisão cujo seguinte excerto da ementa sintetiza o entendimento daquele colegiado, o qual se afigura, portanto, divergente daquele esposado pelo acórdão recorrido:

[...]

CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 119 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo APERAM BIOENERGIA LTDA, mas tão somente em face do acórdão paradigma nº 9303-012.808. *(destaques do original)*

A Contribuinte registra os pontos nos quais foram recompostos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de ArcelorMittal Florestas (AMF), do que resultou a glosa de compensações promovida nestes autos, e centra seu questionamento na parcela subsistente, correspondente à *recomposição do saldo de prejuízos fiscais também dos anos de 2000 (R\$ 650.695,04) e do ano de 2003 (R\$ 247.876,76)*. Reproduz os excertos correspondentes do voto condutor do acórdão recorrido para demonstrar o prequestionamento, e adiciona:

Com a devida vênia, o Eg. Conselho ignora a própria manifestação da Receita Federal. Isso porque, apesar do Termo de Verificação Fiscal alegar que a compensação realizada nos anos de 1999 e 2000 foi indevida, ele também afirma que *“as utilizações indevidas de prejuízos fiscais nos anos calendários de 1999 e 2000 ensejam lançamento pelas infrações cometidas, **porém são períodos atingidos pela decadência**”*.

Em outras palavras, a Fiscalização admite que não pode autuar o valor de IRPJ referente à compensação supostamente a maior realizada no ano de 2000, logo, em razão da constatação anterior, zera o saldo de prejuízo fiscal de 31.12.2000 e, no que importa para o presente momento, **desconsidera o prejuízo fiscal lançado no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) referente ao ano-calendário de 2000 e 2003.**

Ora, além de contraditório, o procedimento adotado pelo Fisco encontra-se equivocado quanto à competência que teve seu saldo de prejuízo fiscal retificado no presente PTA (anos-calendário 2000 e 2003), **posto que precluso do Fisco de reapuração da base tributável.**

Neste ponto, o acórdão recorrido reproduziu entendimento equivocado da DRJ que, à época, declarou que *“o fato de a base tributável ter decorrido da glosa de prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL apurados nos anos-calendários de 2000 e 2003 compensados de forma indevida, não desloca o fato gerador da infração para os anos em que os prejuízos foram efetivamente apurados”*.

Em suma, o entendimento exposto na gênese desses autos, desconsidera o ato fiscal que “deslocou” do fato gerador para os anos de 2008 e 2009, de modo a ignorar por completo o procedimento de lançamento dos tributos a que se discute.

Para que não fique qualquer dúvida: no lançamento por homologação, o contribuinte fica responsável por apurar e recolher o tributo devido, sem qualquer interferência da autoridade fiscal, restando a esta o dever de analisar as declarações, para, se identificada apuração incorreta, efetuar lançamento de ofício. Contudo, a revisão da atividade de apuração efetuada pelo contribuinte somente poderá ser realizada dentro do prazo de que a autoridade administrativa dispõe para efetuar a constituição do crédito tributário, que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no presente caso, é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do §4º do art. 150 do CTN:

Art. 150 (...)

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, transcorrido o prazo decadencial previsto no dispositivo acima, o Fisco não poderá mais pretender a reapuração das bases adotadas pelo contribuinte para apuração originária do débito (devidamente informadas nas declarações fiscais), uma vez que qualquer crédito decorrente de operações realizadas no período já estará extinto pela decadência, conforme expressamente relatado no Auto de Infração.

Logo, tendo em vista que o Fisco não poderá efetuar lançamento substituto (de ofício) de tributo não declarado ou declarado a menor pelo contribuinte, entende-se que subsistirá legitimidade para revisar as bases apuradas pelo sujeito passivo e informadas em sua declaração fiscal, como almeja impor na presente discussão. *(destaques do original)*

Demonstra a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-00.654, rejeitado no exame de admissibilidade, e assim se reporta ao segundo paradigma, admitido:

Quanto à imutabilidade dos lançamentos feitos nos livros fiscais, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no **acórdão paradigma nº 9303- 012.808 (doc. 04, cit.)**, foi incisiva no sentido de que estes lançamentos não podem ser alterados. Vejamos ementa:

[...]

Em síntese, entende-se que a contagem do prazo legal de decadência para que o Fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal (e base negativa) deve ter início no período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi apurado, e não o período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi aproveitado na compensação com lucro líquido. Afinal, se já não é mais permitido lançar tributo supostamente devido para um determinado exercício, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte para este mesmo exercício.

Assim, se o Fisco se manteve silente durante o prazo no qual poderia refazer a apuração do resultado de um determinado período, sofrerá ele o ônus da preclusão em relação a este mesmo período, de forma que não poderá, sob a justificativa da análise da existência de crédito compensável, recompor a base de cálculo de período de caído, ainda mais quando observada a ocorrência de homologação tácita do crédito tributário (que se torna imutável).

Ora, como a ciência do presente Auto de Infração se deu em 11.4.2012, encontra-se invariavelmente atingido pela decadência a possibilidade de apuração das bases tributáveis referentes ao anos-calendário de 2000 e 2003.

Esta é a razão para a reforma do Acórdão recorrido. (destaques do original)

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido, *conhecido e provido para que a Eg. CSRF possibilite a análise acima apontada, viabilizando assim a uniformização da jurisprudência administrativa para: reconhecendo-se a divergência ora suscitada em relação aos acórdãos paradigma nº 9101-00.654 e 9303-012.808, reformar o Acórdão nº 1302-007.012 (1ª SJ/3ª Câmara/2ª TO) e determinar a decadência do direito de o Fisco refazer a recomposição do prejuízo fiscal apurado em 2000 e 2003, uma vez que entendimento diverso permitiria a cobrança indireta de tributo decaído.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 13/11/2024 (e-fl. 1534), e retornaram em 14/11/2024 com contrarrazões (e-fls. 1535/1551) nas quais a PGFN questiona o conhecimento do recurso especial por falta de demonstração da divergência jurisprudencial, consignando que:

Muito embora a demonstração de divergência jurisprudencial não exija identidade de tributos, ela demanda a semelhança das situações fáticas confrontadas. E, no presente caso, não foi demonstrada a similitude.

O Recorrente se limitou a transcrever a ementa dos acórdãos indicados como paradigmas, sem realizar qualquer confronto ou cotejo, de forma a demonstrar a semelhança das situações fáticas e a divergência de interpretação da norma jurídica.

Quem realizou o cotejo analítico e demonstrou a semelhança dos quadros fáticos foi o próprio r. despacho. Veja-se trecho do r. despacho que comprova que exorbitou de sua competência, ao se desincumbir do ônus que cabia unicamente ao contribuinte Recorrente:

[...]

Todo esse cotejo, repita-se, foi realizado por iniciativa do r. despacho.

A argumentação do Recorrente cingiu-se exclusivamente, em relação ao único acórdão aceito como paradigma, à seguinte argumentação, transcrita no próprio despacho de admissibilidade:

[...]

Dado esse contexto, a demonstração da divergência jurisprudencial, ou seja, a comprovação de similitude fática e jurídica, assim como a divergência entre os acórdãos comparados, deveria ser hialina, evidente, diante da simples transcrição da ementa, única providência adotada pelo Recorrente. Contudo, não o é. Se o fosse, o r. despacho de admissibilidade teria analisado apenas a ementa do acórdão apontado como paradigma e não se socorrido de outros trechos.

A demonstração de divergência jurisprudencial, segundo a norma regimental, deve ser realizada unicamente pela própria Recorrente, o que não ocorreu no caso.

Ante os argumentos expendidos, em sede preliminar, deve-se negar seguimento ao recurso especial manejado, diante da ausência de demonstração da divergência jurisprudencial.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido por seus próprios fundamentos, e adiciona:

Ao contrário do que afirma o recorrente, o e. Colegiado *a quo* fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate.

No mister de aferição da existência de um pagamento indevido, deve o Fisco, necessariamente, analisar todos os elementos de quantificação do tributo, de modo a poder confrontar o valor recolhido pela contribuinte com aquele efetivamente devido.

Em casos como o dos autos, em que o contribuinte pleiteia o ressarcimento e/ou compensação de saldo negativo/ prejuízos fiscais, deve o Fisco averiguar se o montante indicado a tal título mostra-se líquido e certo.

Ocorre que a circunstância de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte pretende efetuar compensação utilizando crédito oriundo de alegado saldo negativo/ prejuízos fiscais de IRPJ e/ou de CSLL. Então, considerando que deseja obter compensação de tais valores, deve se submeter à devida conferência, até a competência oportuna.

Com efeito, uma coisa é dizer que o Fisco não poderia, depois de ultrapassado o prazo decadencial, constituir crédito tributário, lançando diferença de tributo recolhido a menor em consequência de compensação ilegal de saldo negativo/prejuízos fiscais.

Outra coisa completamente diferente é dizer que, na aferição do montante do indébito, o Fisco, no prazo que tem para homologar o pedido de compensação, não pode apurar a liquidez e certeza do crédito apontado pelo contribuinte.

Observe-se que a tese defendida pelo ora Recorrente, consistente na aplicação do prazo decadencial para a revisão de saldo negativo/ prejuízo fiscal em sede de compensação, enseja a conclusão de que os contribuintes podem alegar o que quiserem em pedidos de compensação quanto a períodos pretéritos, desde que antes de 5 (cinco) anos, e as alegações serão impossíveis de análise de veracidade, submetendo o Fisco a possíveis impropriedades e até irregularidades.

Data maxima vênia, a Fazenda Nacional entende que, no prazo de que dispõe para homologar, o Fisco tem ampla liberdade para aferir o correto valor do indébito, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento.

Pensar diferentemente significaria impedir a fiscalização de verificar efeitos tributários não alcançados pela decadência, ou, em outras palavras, projetar o decurso do prazo decadencial para além de suas características, transformando-o em uma certidão de veracidade tributária.

Não se perca de vista que o saldo negativo/ prejuízo fiscal, enquanto crédito apontado em sede de compensação pelo interessado, não se submete ao prazo decadencial para o lançamento, previsto nos art. 150, § 4º e art. 173 do CTN.

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:

“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;”

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:

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 a comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

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:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172,

de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

Nesse sentido, segue a jurisprudência do CARF:

Processo nº 10280.013060/99-14

Recurso nº 221.434 Voluntário

Acórdão nº 3102-000.817 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 8 de dezembro de 2010

Matéria Finsocial -Restituição

Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ - CELPA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992

Ementa: Apuração do Saldo A Restituir. Prescindibilidade de Lançamento de Ofício.

A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, consequentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito. Recurso Voluntário Negado.

O exame da legislação que disciplina o instituto da compensação no âmbito tributário conduz a conclusões que demonstram de forma inequívoca que não se pode aplicar, como pretende o Recorrente, as normas relativas à constituição do crédito tributário ao instituto da compensação.

Para ratificar o exposto, convém transcrever parte da fundamentação apresentada no acórdão 1301-001.102:

“Aceitar a tese esposada pela Recorrente significaria, em última análise, afastar, por desnecessária, a norma estampada no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, vez que ao procedimento homologatório, segundo tal entendimento, deveria ser aplicada a regra do parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Obviamente, tal entendimento não encontra ressonância na legislação de regência, eis que, como já disse, o instituto da compensação é regido por um conjunto próprio de normas, e, no que diz respeito a prazo para homologação, a regra não pode ser outra senão a prevista no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recepcionada sob outra ótica, poder-se-ia afirmar que o entendimento sob apreciação não afastaria, necessariamente, a aplicação do prazo previsto no parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que este seria aplicável à homologação da compensação e o previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN deveria ser observado na aferição da liquidez e certeza do crédito apontado para o encontro de contas.

A meu ver, tal raciocínio revela-se, da mesma forma, absolutamente equivocado, eis que não se pode admitir homologação de compensação sem que a certeza e liquidez dos créditos sejam aferidas, pois, do contrário, estar-se-á deixando de observar requisito imposto pela norma de regência (caput do art. 170 do Código Tributário Nacional).

Em síntese: a homologação da compensação pleiteada pelo contribuinte está representada, em essência, pela verificação da certeza e liquidez dos créditos indicados no pedido.

Rejeito, assim, os argumentos da Recorrente no tocante ao presente item”.

Desse modo, há que se reconhecer ao Fisco o direito à investigação, a qualquer tempo, dos saldo negativo/prejuízos fiscais de recolhimentos de IRPJ/CSLL, uma vez que não estamos a falar de lançamento tributário, mas sim da comprovação da liquidez e certeza do crédito para fins de compensação.

Nesse sentido, não merece reparos a decisão recorrida quando afirma:

[...]

Desse modo, deve ser mantido o acórdão atacado, negando-se provimento ao recurso especial do contribuinte. *(destaques do original)*

Requer seja negado seguimento ao recurso especial ou, então, que lhe seja negado provimento, *mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma a qua por seus próprios fundamentos, bem como com fundamento nas razões expendidas acima.*

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN aponta que o recurso especial da Contribuinte carece de demonstração analítica da divergência, em especial da demonstração da similitude entre os casos comparados. Diz que o cotejo analítico somente foi realizado no exame de admissibilidade do recurso especial.

O Regimento Interno do CARF vigente à época da interposição do recurso especial, na forma aprovada pela Portaria MF nº 1.634/2023, estabelece que além da demonstração da

legislação tributária interpretada de forma divergente e do prequestionamento, a divergência jurisprudencial *deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido*. E, sob esta ótica, o recurso especial da Contribuinte é suficiente, vez que quanto a este último aspecto são confrontados excertos dos votos condutores do recorrido e do paradigma admitido e afirmado o distinto direcionamento adotado em relação à interpretação da legislação tributária antes indicada (art. 150, §4º do CTN).

É certo que a Contribuinte destaca do paradigma admitido, apenas, a tese lá definida, sem reportar o contexto fático específico, mas isto por compreender que a regra estipulada - *o termo a quo da contagem do prazo de 5 (cinco) anos ocorre na data da apuração do prejuízo fiscal e não a partir de quando foi efetivada a compensação* – é suficiente para evidenciar, aqui, a decadência, em 11/04/2012 (data da ciência do auto de infração), da revisão da *apuração das bases tributáveis referentes aos anos-calendário de 2000 e 2003*. Ao assim proceder, o recorrente atende o requisito regimental de cotejo analítico e, apenas, abdica de pré-constituir, com maior vigor, a similitude fática entre os casos comparados, sujeitando-se às consequências de eventual discordância que venha a ser apurada na admissibilidade ou na decisão final de conhecimento do recurso especial.

O exame de admissibilidade, porém, apenas adicionou que a decisão reformada pelo paradigma – Acórdão nº 1302-001.851, alterado pelo Acórdão de embargos nº 1302-002.118) – apresentava a mesma tese adotada no acórdão recorrido, e afirmou caracterizada a divergência jurisprudencial especialmente porque, distintamente do paradigma rejeitado, o paradigma nº 9303-012.808 já contemplava lançamento formalizado depois da edição da Medida Provisória nº 449/2008.

A confirmação da similitude fática, porém, se faz necessária neste momento, até para melhor aferição do prequestionamento da matéria no presente caso, fez que uma das alegações da Contribuinte é de que o procedimento fiscal teria sido contraditório, por reconhecer a decadência de infrações cometidas nos anos-calendário 1999 e 2000 que afetariam os prejuízos fiscais compensados, mas desconsiderar prejuízo fiscal informado no LALUR para os anos-calendário 2000 e 2003.

No presente caso, como relatado no acórdão recorrido, a autoridade fiscal analisou os registros do LALUR entre 1998 e 2009 com vistas a identificar *possíveis divergências entre os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL utilizados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2008 e 2009*. São apontadas as seguintes inconsistências:

- Não foi identificado saldo de prejuízos fiscais acumulados em 1999 que validasse as compensações em 1999 e 2000 (quando apurado lucro real), mas estes períodos já estariam alcançados pela decadência, e aquela constatação apenas se prestou a firmar que um novo estoque de prejuízos fiscais foi constituído a partir de 2001;

- Em 2002, os prejuízos fiscais de atividade rural e demais atividades foram zerados pelo arbitramento formalizado no processo administrativo nº 10680.020725/2007-41;
- Em 2003, a Contribuinte reconheceu que por erro indicou o lucro da atividade rural como prejuízo fiscal na parte “B” do LALUR;
- Em 2006, o prejuízo fiscal da atividade rural foi retificado por lançamento objeto do processo administrativo nº 15504.726266/2011-43;
- Em 2007, o lucro real foi compensado com prejuízo fiscal de atividade rural e de demais atividades, sendo que parcelas de R\$ 318.762,88 e de R\$ 331.932,16 teriam origem em prejuízos de abril/93 e março/94;
- Os prejuízos fiscais e compensações informados nos anos-calendário 2001, 2004, 2005, 2008 e 2009 não foram contestados.

Assim: i) desprezando valores acumulados antes de 2001; ii) considerando as retificações promovidas em lançamentos anteriores; e iii) rejeitando a vinculação de parte das compensações promovidas em 2007 a prejuízos apurados em 1993 e 1994, a autoridade fiscal apurou saldo de prejuízos fiscais de atividade rural e de outras atividades inferiores aos utilizados pela Contribuinte nos anos-calendário 2008 e 2009. A mesma lógica foi adotada para a exigência de CSLL.

A irresignação da Contribuinte foi apreciada, em sede de recurso voluntário, tendo por objeto a *recomposição do prejuízo fiscal apurado em 1999, 2000 e 2003*. O voto condutor do acórdão recorrido invoca o Acórdão nº 1402-001.515, sob relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que traz em ementa a inocorrência de decadência quando se tem em conta *prejuízos fiscais de períodos anteriores ao da ocorrência do fato gerador*, e o Acórdão nº 1302-002.118, no qual o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado firmou que *não há como considerar decadente o direito do Fisco de examinar a correção dos procedimentos de compensação realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em suas DIPJ e consolidados no sistema SAPLI*.

Este último julgado, por sua vez, foi parcialmente reformado pelo paradigma nº 9303-012.808, no qual foram apreciados recursos especiais da PGFN e da Contribuinte, ambos versando sobre a decadência do direito de revisar prejuízos fiscais e sua compensação. E isto porque o caso guardava variadas complexidades, que não foram exploradas no recurso especial da Contribuinte, assim como não haviam sido no acórdão recorrido.

No paradigma nº 9303-012.808 foi negado provimento ao recurso especial da PGFN que suscitou *divergência jurisprudencial com relação à matéria da decadência do direito à glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas*. O recurso fora interposto contra o Acórdão nº 1302-001.851, antes dos embargos opostos pelo sujeito passivo e dos quais resultou o Acórdão nº 1302-002.118. O julgamento original em desfavor da Fazenda Nacional contemplava: i) a negativa de provimento a recurso de ofício por cancelamento das glosas de compensação nos pontos em que os valores considerados a partir do SAPLI eram destoantes da última DIPJ apresentada e quando

os saldos acumulados haviam sido afetados por lançamento revertido no contencioso administrativo; e ii) o provimento a recurso voluntário por decadência do direito de o Fisco alterar o prejuízo fiscal apurado em 31/12/1995, bem como nos anos-calendário 1997 e 1998, mediante glosa de exclusão indevida de diferença de correção monetária IPC/BTNF, com vistas a reduzir o saldo disponível para compensação no ano-calendário 2006. O paradigma nº 9303-012.808, assim, confirma a impossibilidade de retificar a apuração do prejuízo fiscal se já ultrapassado o prazo decadencial, enfatizando que a regra aplicável é a do art. 150, §4º do CTN na hipótese em que *a apuração, determinação, documentação e escrituração incumbem ao sujeito passivo, a quem também compete a prática de atos que levem o seu procedimento ao conhecimento do fisco, cientificando-o para a tomada de providências consideradas cabíveis, como eventuais glosas ou autuação.*

Já o recurso especial do sujeito passivo foi provido no paradigma nº 9303-012.808, e confrontou a decisão do Acórdão nº 1302-002.118 que manteve *as glosas de compensações de prejuízos fiscais relacionadas aos anos-calendário de 1996, 1997 e 2003*. Esta parcela de 1997 dizia respeito ao que não decorria da cisão realizada, distinguindo-se da parcela revertida no Acórdão nº 1302-001.851. E a decisão em desfavor do sujeito passivo foi justificada pelo fato de as alterações não decorrerem de revisão de base de cálculo, mas sim da reclassificação dos prejuízos como não operacionais. Nas palavras do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, *não se trata de modificação no saldo de prejuízos fiscais compensáveis declarados pelo sujeito passivo, mas tão somente de ajustes feitos, com base nas normas de compensação de prejuízos não operacionais que impunham a sua compensação exclusivamente com resultados da mesma natureza*. Concluiu, assim, que:

Neste ponto, não há como considerar decadente o direito do Fisco de examinar a correção dos procedimentos de compensação realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em suas DIPJ e consolidados no sistema SAPLI. O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a compensação se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização exigir do contribuinte a composição do saldo de prejuízos por ele compensados, ainda que abranja períodos de apuração anteriores ao do ano da compensação.

O paradigma nº 9303-012.808, porém, também aplicou nestas circunstâncias a contagem do prazo decadencial a partir do período de apuração do prejuízo fiscal, e deu provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

O que se tem, portanto, é que o acórdão recorrido considerou que *a contagem do prazo decadencial vincula-se à data da ocorrência do respectivo fato gerador e não à data da contabilização de eventos passados que possam ter repercussão futura*, e assim o fez indistintamente, sem aferir o alcance do questionamento posto pela autoridade fiscal. Já o paradigma afirma a contagem do prazo decadencial a partir da data de apuração do prejuízo fiscal tanto na hipótese em que o Fisco altera a base de cálculo daquela apuração, bem como quando

examina a *correção dos procedimentos de compensação realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em suas DIPJ e consolidados no sistema SAPLI.*

Resta patente, assim, que o Colegiado que proferiu o paradigma reformaria o recorrido, razão pela qual o recurso especial deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

No mérito, importa recordar que esta Conselheira já se manifestou acerca do tema em discussão, inclusive historiando as discussões travadas com o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no antes citado Acórdão nº 1302-001.851, e assim consignando no voto condutor¹ do Acórdão nº 9101-007.148:

No mérito, este Colegiado, em antiga composição², já se manifestou sobre o tema, restando consolidado na ementa do Acórdão nº 9101-002.872 que:

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, cientificada 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 incontrovertidas.

Tal julgamento manteve o entendimento expresso por esta Conselheira no voto condutor³ do Acórdão nº 1302-001.796, a seguir transcrito:

¹ 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, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e votando pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior.

² 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.

³ 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

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 prevêm 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 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 norteador 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

divergiu neste ponto o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, votando pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

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 inoccorrência 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 incorre, 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 imponible, 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.

Extraí-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 inocorre*. 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:

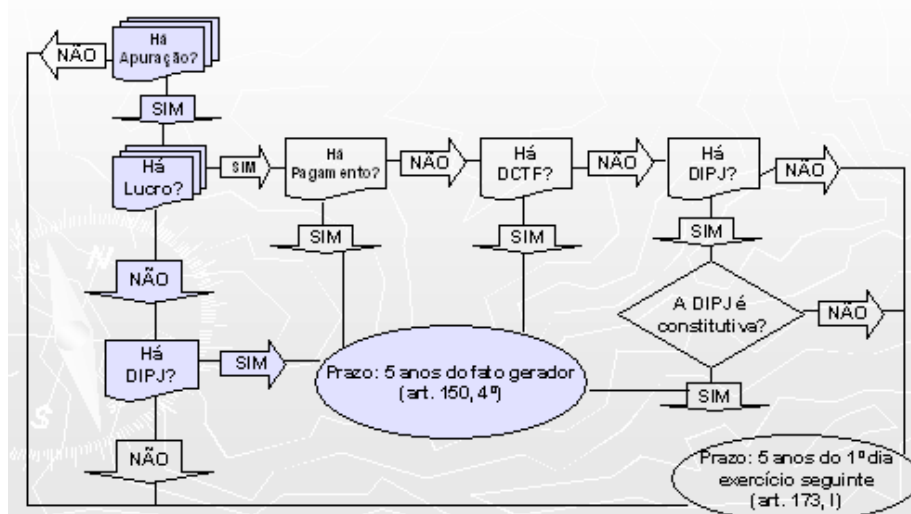
Corrente 1: A contagem do **prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário** é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame 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/BTNF. 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/BTNF sobre as contas patrimoniais sujeitas a correção monetária, produziram 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 Pietro⁴:

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, independentemente 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;

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)

⁴ Direito Administrativo, 18ª edição, Atlas, São Paulo, 2005, p. 640.

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

Paulo de Barros Carvalho⁵ 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, consequentemente, 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 nascera.** Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam 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 concorda 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 susceptível de ser postulado, cobrado, exigido.*

Em passagem anterior de sua obra⁶, 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,*

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

⁶ Op. cit., p. 411.

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*⁷, observando que *a susceptibilidade 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 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

⁷ Op. cit., p. 413-414.

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 acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

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 reverterse 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 manejar 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 Filho⁸, 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 inócua, 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)*

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

⁸ Direito Processual Civil Brasileiro, 2º volume, 14ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2000, p. 63

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 composição⁹ 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 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.

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia 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.

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 subseqüentes.

§ 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, prestar-se-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 tardiamente registrado, inexistindo ofensa ao art. 273 do RIR/99. Afirmar 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 subsequentes (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 reger 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 anual¹⁰. 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 VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

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.

¹⁰ 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.

[...]

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 sobrestados.

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 inconteste 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 líquido¹¹, disto não decorre a faculdade de alocar tais exclusões quando bem aprover à Contribuinte, consoante interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 51/95¹²:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subseqüentes ao em que deveria ter sido

¹¹ 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.

¹² 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).

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 apegava 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 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 afirmando-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 acrescenta-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 vênica 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 argúi 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, conseqüentemente, 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 passível 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 pudessem 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;

.....

”

Diante 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 débitos de IRPJ e CSLL pautada, apenas, no confronto entre DCOMP e DCTF. Desde a condução do Acórdão nº 1101-00.536¹³, 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, compreende-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 92¹⁴ – 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 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.

¹³ 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.

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

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 informada¹⁵, 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 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

¹⁵ 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.

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 CSLL¹⁶. 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 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 aplicável¹⁷, para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL na hipótese de o sujeito passivo ter apurado regularmente seus resultados e

¹⁶ 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.

¹⁷ Art. 150, §4º, ou art. 173 do CTN.

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 negativa¹⁸.

Fixadas estas premissas, cabe aqui discordar da condução tanto do recorrido, como do paradigma, que decidiram a regra decadencial aplicável sem distinguir se a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas decorreria de retificações que demandariam lançamento para desconstituição de apuração tempestiva e regularmente informada ao Fisco.

A irresignação da Contribuinte se dirige à desconsideração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados no LALUR em 31/12/2000, bem como do prejuízo fiscal da atividade rural informado na parte B do LALUR no ano-calendário 2003. Esta segunda parcela a própria Contribuinte reconheceu, no curso do procedimento fiscal, que decorreria de erro, por ter apurado lucro naquele período. Já com respeito à primeira parcela, a origem do valor utilizado em compensação estaria em *conta Incentivo à Atividade Rural*, vinculada a pleito do Mandado de Segurança nº 920.0007070-1, impetrado com vistas a *utilizar o saldo do benefício fiscal à atividade agrícola existente em 31.12.1989, sem a limitação temporal do art. 15 da Lei nº 8.023/90*.

O relatório do acórdão recorrido bem expõe que o procedimento fiscal teve por objetivo aferir as divergências entre os registros do LALUR e as informações constantes do Sistema de Acompanhamento Interno da SRFB - SAPLI:

- Em 17/11/2011 o contribuinte complementa a resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, apresentando documentação relativa ao processo administrativo nº 10680.020725/2007-41 (IRPJ e reflexo CSLL) que se refere ao auto de infração de infração de período anterior (ano 2002) e que poderia impactar os trabalhos do presente procedimento de fiscalização. Cabe ressaltar que esses lançamentos foram efetuados na empresa CAF Santa Bárbara Ltda. – CNPJ – 20.771.747/0001-50, a qual, posteriormente ao lançamento, alterou sua denominação social para Arcelormittal Floresta Ltda. (“AMF”). Em 01/07/2009 a empresa AMF é incorporada pela Arcelormittal Energética Jequitinhonha Ltda. (“AMJ”), a qual, na mesma data, altera sua denominação social para Arcelormittal Bio Energia Ltda., que a partir desta data passa a responder por todos os eventuais débitos da sucedida AMF sendo a Fiscalizada, neste caso, sujeito passivo da obrigação tributária na condição de responsável pelas obrigações da sucedida.

- Em 24/01/2012, foi elaborado o Termo de Intimação Fiscal nº 2, solicitando o LALUR dos períodos de 1988 a 2009 da empresa Arcelormittal Florestas Ltda. afim

¹⁸ 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*.

de que o Fisco pudesse identificar as possíveis divergências entre os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL utilizados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2008 e 2009 daqueles constantes do Sistema de Acompanhamento Interno da SRFB dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL.

- Recebida a documentação solicitada e após sua análise, o Fisco elaborou em 10/02/2012, o Termo de Intimação Fiscal nº 3, no qual solicitou esclarecimentos sobre lançamentos efetuados no LALUR 4 e 5, com o seguinte teor:

...

- Em 27/02/2012, o contribuinte apresentou resposta informando, com relação ao item “b”, que o valor de R\$247.876,76, será retificado no LALUR, ou seja, a Fiscalizada admitiu o erro de incluir este valor no saldo de prejuízos fiscais.

- Quanto ao item “a”, em resposta de 14/03/2012, informou que o lançamento do valor de R\$1.419.312,46 na conta Incentivo à Atividade Rural (parte “B” do LALUR), ao invés de lançar (dar baixa) na conta de saldo de prejuízos fiscais, foi devido ao Mandado de Segurança 92.0007070-1. Analisando esta ação e as decisões encontradas no sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o Fisco verificou que o objeto da referida ação judicial não tem congruência com a matéria aqui tratada. Um dos pedidos do Mandado de Segurança era: “... b) utilizar o saldo do benefício fiscal à atividade rural agrícola existente em 31 de dezembro de 1989, sem a limitação temporal do art. 15 da Lei 8.023/90”.

- Analisando o LALUR da incorporada Arcelormittal Florestas Ltda., verificou as seguintes inconsistências:

a) O valor de R\$1.409.312,46 utilizado como compensação de prejuízos anteriores com o lucro real obtido no ano-calendário de 1999 não foi debitado na conta de prejuízos fiscais acumulados tendo sido referido valor debitado da conta Incentivo à Atividade Rural. Intimado a esclarecer este fato, a Fiscalizada não logrou êxito em demonstrar o fundamento desse lançamento, conforme item 12 deste Termo.

Dessa forma, levado o valor de R\$1.409.312,46 a débito no LALUR – Parte “B” na conta correta, ou seja, prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, nenhum saldo restaria nesta conta em 1999 e muito menos em 2000, ano no qual a empresa teve um lucro real, e não prejuízo. As utilizações indevidas de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 1999 e 2000 ensejariam um lançamento pelas infrações cometidas, porém são períodos já atingidos pela decadência.

Não obstante, a constatação importante que se obtém do acima exposto é que em 31/12/2000 o saldo dos prejuízos fiscais acumulados era 0 (“zero”). Somente em 31/12/2001 é que começa a ser formado um novo estoque de prejuízos fiscais passíveis de utilização futura.

[...]

c) No ano-calendário de 2003 o Prejuízo Fiscal da Atividade Rural lançado no LALUR - Parte "b" foi de R\$247.876,76, porém tal inclusão de prejuízo fiscal na parte "B" do LALUR na conta de prejuízos fiscais foi um erro do sujeito passivo. Intimado a esclarecer o fato através do Termo de Intimação nº 3, a Fiscalizada reconhece o erro cometido em resposta entregue no dia 27/02/2012. Referido prejuízo não existe. O que houve nesse período foi um lucro desse valor nas atividades rurais que, por equívoco, foi lançado pelo sujeito passivo como prejuízo fiscal na parte "B" do LALUR.

[...]

A glosa promovida nas compensações de prejuízos e bases negativas operadas em 31/12/2008 e 01/07/2009, portanto, decorre da retificação dos saldos acumulados afirmados pela Contribuinte mediante cômputo de parcelas consignadas diretamente no LALUR, sem trânsito pela apuração do lucro real dos anos-calendário 1999, 2000 e 2003. Não se trata de revisão de apuração regular e tempestivamente informada pela Contribuinte em DIPJ, mas sim se retificação do “conta-corrente” de prejuízos fiscais e bases negativas mantido, tão só, no LALUR da Contribuinte, sem que esta informação fosse prestada ao Fisco¹⁹. Em tais circunstâncias, o Fisco tem a possibilidade de promover a glosa enquanto não decorrido o prazo decadencial em face da apuração na qual os prejuízos ou bases negativas foram compensados.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER do recurso especial da Contribuinte e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

¹⁹ Trata-se, aqui, do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, na forma originalmente instituída pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.598/77, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, que determinou a entrega em meio digital desta escrituração.