



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

Processo n° 10805.721830/2014-76
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-002.518 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrentes PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES e MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUTIBILIDADE. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os juros de mora referentes a débitos tributários com exigibilidade suspensa não são dedutíveis de acordo com o regime de competência, estando correta sua dedutibilidade somente quando os tributos passarem a ser exigíveis, nos termos do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

NULIDADE. MÉRITO FAVORÁVEL À RECORRENTE.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. MERO INADIMPLEMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Súmula STJ nº 430.

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Matéria julgada sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 no REsp 1.101.728/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, considerar prejudicada a apreciação do recurso de ofício, dar provimento aos recursos voluntários da pessoa jurídica e do coobrigado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES e MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-81.369 da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ1 que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada por PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES e declarou a revelia em relação ao coobrigado MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA.

A turma julgadora entendeu por bem desqualificar a penalidade aplicada (redução da multa de ofício de 150% para 75%), bem como afastar a exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas de IRPJ e de CSLL.

O Presidente do colegiado *a quo* recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 63, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Do lançamento

O presente processo tem origem nos autos de infração, lavrados pela DRF Santo André-SP e cientificados à interessada acima qualificada em 14/01/2015: de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, de fls. 2002/2010, no valor de R\$ 3.650.061,32, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, de fls. 2011/2018, no valor de R\$ 1.812.442,20, acrescidos da multa de ofício, no percentual majorado de 150%, e demais acréscimos moratórios; além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ nos meses de janeiro a maio de 2010, no valor total de R\$ 1.825.030,66, e de CSLL, nos meses de janeiro a julho de 2010, no valor total de R\$ 906.221,11.

A autuação, conforme a descrição dos fatos do auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1980/1999, decorre de glosa de prejuízos fiscais, no valor de R\$ 14.600.245,26, e de base de cálculo negativa de CSLL de períodos-base anteriores, no valor de R\$ 20.138.246,65, compensados indevidamente, uma vez que inexistentes no ano-calendário de 2010, conforme Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário–SAPLI.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a insuficiência se origina nos anos-calendário de 2000 e 2001, como segue:

No ano-calendário de 2000, a interessada havia declarado um prejuízo fiscal de R\$ 43.081.430,53 e uma base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 48.050.270,48, que foi alterado no processo nº 10805.900681/2006-08 para um lucro de R\$ 25.975.596,35. A 4ª Turma da DRJ-Campinas, através do acórdão

05-24.799 de 05/02/2009, confirmou a alteração, não tendo havido ainda julgamento definitivo no CARF.

Porém, segundo o TVF, mesmo considerando que o CARF reverta o julgamento de primeira instância, ou seja, devolva à interessada o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL de 2000, ainda assim inexisteria saldo para as compensações do ano-calendário de 2010, cuja glosa originou os autos de infração objeto do presente processo, em função da diferença no ano-calendário de 2001.

No ano-calendário de 2001, a interessada em sua DIPJ declarou um lucro real de R\$ 69.714,71 (ficha 09A) e uma base de cálculo negativa da CSLL de apenas R\$ 104.959,82 (Ficha 17), mas considerou um prejuízo de R\$ 56.019.793,70 e uma base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 56.145.667,93, fruto de exclusões naquele ano, no montante de R\$ 56.040.708,11, referente a “Complem. Provisão Refis de março/2000”, que já foram considerados indedutíveis em processos anteriores.

Intimada a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL naquele ano, ou ação judicial que o permita compensar tais valores diferentes do informado em sua DIPJ/2002, a interessada informou que não possuía ação judicial e que não localizou seus livros diário e razão porque a maioria foi queimada em incêndio ocorrido em arquivo externo gerido pela Interfile Gestão de Arquivos, segundo cópia de boletim de ocorrência e jornais que noticiaram o incêndio ocorrido em 04/07/2011.

Assim, considerou a fiscalização para a presente autuação a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2000, mas não no ano-calendário de 2001, resultando na inexistência de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL em 01/01/2010 que motivou as autuações.

A inexistência de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL já resultaram na glosa de compensações nos anos-calendário de 2007, 2009 e 2008, objeto dos processos n.ºs 10805.722001/2012-49, 10805.721977/2012-02 e 10805.723349/2013-34, cujas impugnações foram julgadas improcedentes nesta instância administrativa pelos Acórdão n.ºs 05-39.732 e 05-39.731 da DRJ Campinas-SP, em 10/01/2013, e 12-64.319, desta 2ª Turma da DRJ/RJ, em 26/03/2014.

O lançamento teve como enquadramento legal para IRPJ, o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e Arts. 247, 250, inciso III, 251, 509 e 510 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999; e para a CSLL, os arts. 2º e 3º (com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990 e art. 17 da Lei nº 11.727/2008) da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A multa foi majorada para o percentual de 150% em função da conduta da interessada de, não tendo como comprovar seu prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de 2001, ter usado os mesmos para compensar lucros de 2010, caracterizando sua intenção de fraudar o Fisco, inserindo elementos inexatos em sua DIPJ, sendo tal conduta tipificada, em tese, como crime contra a ordem tributária, estabelecido no inciso II, do art. 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 2010.

Além disso foram lançadas multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pela mesma razão de insuficiência de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL de períodos-base anteriores, que tiveram como enquadramento legal o art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Foi lavrado termo de sujeição passiva solidária contra o Sr. Marcelo Baptista de Oliveira, CPF nº 102.801.626-34, fls. 2000/2001, diretor-presidente da autuada (cientificado em 14/01/2015, conforme Aviso de Recebimento-AR de fls. 2025), nos termos do art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), de acordo com o Parecer PGFN CRJCAT nº 55/2009 e da jurisprudência do STF, tendo em vista infração à lei pela inserção de elementos inexatos na DIPJ 2011 com o intuito de fraudar a fiscalização tributária, com ocorrência, em tese, de dolo, que deu origem a representação fiscal para fins penais.

Da Impugnação

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 13/02/2015, sua impugnação de fls. 2031/2083, na qual descreve a autuação, argui a tempestividade, e alega, em síntese:

Que estaria decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento, defendendo a tese de que não poderia a autoridade fiscal rever informações já atingidas pela homologação tácita, quando do lançamento relativo à parcela de prejuízos compensados em 2010 e proveniente do ano-calendário de 2001.

Nesse sentido, sustenta que se o Fisco discordasse do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos períodos pretéritos, deveria tê-los contestado àquela época, dado que a decadência torna imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo mais ser alterados, quer pelo Fisco quer pelo contribuinte.

Alega ainda que, transcorrido o prazo de que tem direito o Fisco de contestar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa, o contribuinte passa a ter o direito à manutenção dos valores indicados a tais títulos, mesmo que tenham sido formados irregularmente, não podendo mais ser glosados pela fiscalização os valores então apurados há mais de cinco anos, sob pena de desrespeito ao artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

Com relação às alegações da Fiscalização, constantes do TVF, alega que:

1. A decadência não se refere apenas ao dever de constituir o crédito tributário, tanto que o Fisco comumente procede a lançamentos de IRPJ e CSLL somente para redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL;

2. A homologação tácita se daria também para os valores de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL apurados, não somente aos créditos tributários recolhidos, uma vez que o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF prevê a retificação de prejuízo fiscal por auto de infração, o que não ocorreu no presente caso quanto ao ano-calendário de 2001;

3. O prazo para fiscalizar os prejuízos seria de 5 anos, independente do contribuinte apurar prejuízos reais ou inventar prejuízos bilionários.

Cita jurisprudência administrativa para ampliar seu raciocínio, acrescentando que o prazo decadencial não se inicia com o aproveitamento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, e, sim, da data da sua apuração, dispondo o Fisco de cinco anos a partir da apuração para verificar os critérios utilizados na quantificação dos valores e, eventualmente, glosá-los.

Protesta que as despesas com tributos incluídos no REFIS I constam do LALUR desde 2001, já apresentado ao Fisco em fiscalizações anteriores, jamais tendo sido contestadas.

Discorre que em 2000 aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal-REFIS, reconhecendo débito no montante de R\$ 136.612.861,62, que, uma vez confessado, passou aí a ser dedutível, uma vez que antes se encontrava com exigibilidade suspensa, restando impedida sua dedução por força do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Por um lapso, apenas R\$ 69.814.231,71 foram reconhecidos como despesa no ano de 2000, gerando um prejuízo fiscal de R\$ 43.081.430,53 e base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 48.050.270,48, reconhecidos na DIPJ e lançados na parte “b” do Lalur.

O valor remanescente de R\$ 66.798.629,91 somente seria reconhecido no ano de 2001, na rubrica “Ajustes de Exercícios Anteriores”, procedimento que encontraria amparo legal e não ensejaria prejuízo ao Erário.

De tal saldo de R\$ 66.798.629,91, somente R\$ 56.040.708,11 foi reconhecido como despesa dedutível, pois a diferença se referia a multas indedutíveis.

Por equívoco, não escriturou tal montante na parte “a” do Lalur, mas diretamente em sua parte “b”, e por tal razão não declarou tal valor em sua DIPJ na linha 36 da ficha 09A e na linha 27 da ficha 17.

Protesta que a não escrituração da despesa dedutível na parte “a” do Lalur e nem sua declaração na DIPJ não significa que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL não existam, tendo o próprio Fisco reconhecido sua existência em processo anterior, apenas questionando sua dedutibilidade.

Assim, tendo incorrido efetivamente em tais despesas, dois erros formais cometidos não poderiam prevalecer sobre a verdade material.

Alega que o termo “provisão”, constante do histórico “Compl. Provisão REFIS março/2000” não afasta a natureza de despesa, conforme Pareceres que transcreve, afirmando que os débitos incluídos no REFIS I não seriam provisões, por possuírem alto grau de certeza, com prazo e valores determinados, não restando dúvidas, portanto, de serem despesas dedutíveis.

Protesta que os erros formais cometidos, como a não transcrição na parte “a” do LALUR e nas exclusões na DIPJ, não podem se sobrepor à correta apuração e quantificação da obrigação tributária decorrente do fato gerador, devendo prevalecer a verdade material, cancelando-se a autuação, pois superados os erros formais cometidos, revela-se existente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL.

Alega a existência de dois limites à produção das provas exigidas pelo Fisco: uma em função do incêndio na empresa Interfile com a perda de todos os livros do ano-calendário de 2001, ocorrido em 04/07/2011, tendo agido de boa fé ao lavrar boletim de ocorrência e publicar o fato ocorrido,

Além disso, já teria transcorrido o prazo para guarda de documentos relativos ao ano de 2000 e 2001, conforme art. 196 do CTN e 37 da Lei nº 9.430/1996, não só quando da requisição dos documentos, mas também quando de sua destruição no incêndio.

Protesta que mesmo com tais limitações apresentou provas suficientes que demonstrariam os equívocos de ordem formal e a existência dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL.

Protesta ainda que houve alteração no critério jurídico, violando o art. 146 do CTN, uma vez que no processo 10805.723349/2013-34 foi reconhecida a existência de despesas com tributos incluídos no REFIS 1 em 2001, mas glosada as compensações por serem tais despesas indedutíveis, uma vez que consideradas como provisões. Já no presente processo, as despesas foram consideradas inexistentes, por sua não comprovação. Assim, tais despesas foram ignoradas no presente auto de infração, quando já reconhecidas na autuação de 2013.

Alega incoerência interna na autuação que desconsiderou autuação realizada para o ano-calendário de 2000, uma vez que o processo que discute tais valores estaria pendente de decisão no CARF, não adotando o mesmo raciocínio quanto ao ano-calendário de 2001, cujo processo também se encontra pendente de julgamento.

Protesta ainda contra a majoração da multa para o percentual de 150% e sua cumulatividade com a multa isolada.

Ao final, repete resumidamente os argumentos acima, protestando para que todas as intimações e notificações sejam enviadas aos seus procuradores e que sejam aceitos todos os meios de prova em Direito admitidos, notadamente a juntada de novos documentos e sustentação oral.

Analisando as impugnações apresentadas, conforme já relatado, o colegiado *a quo* julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada por PROTEGE S.A. PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE VALORES (desqualificando a penalidade aplicada - redução da multa de ofício de 150% para 75% - e afastando a exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas de IRPJ e de CSLL). Em relação ao coobrigado MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA, declarou-se sua revelia em razão de suposta não apresentação de impugnação.

“PROTEGE”, contribuinte, foi intimado da decisão em 16 de maio de 2016 (fl. 2571) apresentando em 15 de junho de 2016 (fl. 2572) recurso voluntário de fls. 2573-2541. A Recorrente reafirma os termos de sua impugnação, trazendo argumentos também em relação à decisão de primeira instância. Em apertado resumo, são essas as alegações contidas no recurso:

- PARTE 1: DECADÊNCIA - As despesas com tributos incluídos no REFIS I constam do LALUR desde 2001, que já foi apresentado ao Fisco em fiscalizações anteriores, jamais tendo sido contestadas;

- PARTE 2: PROVA DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSL APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2001

- A formação do prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSL do ano-calendário de 2001

- Irrelevância dos erros formais cometidos pela Recorrente: a necessária prevalência da verdade material

- Limitações para a produção da prova exigida pela D. Autoridade Fiscal: Incêndio e ausência do dever legal de guarda do documento

- Primeiro limite: o incêndio na empresa INTERFILE

- Segundo limite: inexistência do dever legal de guarda dos documentos em virtude do transcurso do prazo decadencial

- Os equívocos da decisão proferida pela DRJ

- PARTE 3: INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO ACÓRDÃO DA DRJ

- A decisão de primeira instância inovou a acusação fiscal (alteração do critério jurídico do lançamento)

- O nome “provisão” não afasta a natureza de despesa – Pareceres dos I. ELISEU MARTINS e SANDRA MARIA FARONI

- Impossibilidade de deduzir as despesas nos períodos dos fatos geradores – Parecer de SANDRA MARIA FARONI

- Ausência de Prejuízo ao Erário – Parecer do I. Prof. ELISEU MARTINS

- As Glosas Foram Consideradas Equivocadas Pelo CARF

- PARTE 4: ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

- Alteração do critério jurídico aplicado nas despesas com tributos incluídos no REFIS I (ano-calendário de 2001) – Violação ao art. 146 do CTN

- Incoerência interna da autuação.

MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA, coobrigado, apresentou em 15 de junho de 2016 (fl. 2827) recurso voluntário de fls. 2834-2918. Não identifiquei nos autos qualquer intimação dirigida ao coobrigado a respeito da decisão de primeira instância. Preliminarmente, argumenta a Recorrente não ser revel, tendo a turma julgadora de primeira instância se equivocado, pois teria havido apresentação impugnação tempestiva por parte do

Processo nº 10805.721830/2014-76
Acórdão n.º **1402-002.518**

S1-C4T2
Fl. 2.929

coobrigado, fato ignorado pela decisão recorrida. Quanto ao mérito da exigência, aborda exatamente os mesmos pontos atacados pelo contribuinte em seu recurso voluntário. No que atine à responsabilidade tributária, aduz que não cometeu qualquer ato que possibilite responsabilizá-lo pelo crédito tributário com base no art. 135, III, do CTN, argumentando ainda que a mesma infração já foi alvo de inúmeros lançamentos anteriores sem se apontar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte da pessoa jurídica ou de qualquer ato de administração com infração de lei, estatuto ou contrato social. Requer que seja reconhecido o erro da DRJ ao considerá-lo revel, mas deixe-se de pronunciar sobre a nulidade porque o mérito lhe seria favorável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos e assinados por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade de ambos, deles, portanto, tomo conhecimento.

2 DECADÊNCIA E MÉRITO

A exigência diz respeito ao ano-calendário de 2010, e decorre, basicamente, de glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em razão de suposta insuficiência de saldos a compensar referentes aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Segundo a decisão recorrida, tal insuficiência foi motivada em razão de ajustes nos anos-calendário de 2000 e 2001, que glosaram exclusões indevidas efetuadas pela interessada, resultado dos processos números 10805.000681/2006-08, 10805.000682/2006-44 e 10805.900686/2006-22.

Foram lavrados autos de infração em relação a períodos de apuração anteriores aos fatos geradores objeto do lançamento referente ao presente litígio. Tais processos estão controlados nos autos números 10805.722001/2012-49, 10805.721977/2012-02 e 10805.723349/2013-34 (anos-calendário de 2007, 2009 e 2008).

Em primeiro lugar, saliento que, em relação à prova dos valores escriturados, entendo que os elementos apresentados pelo contribuinte demonstram cabalmente que ao menos a escrituração de tais valores era incontroversa.

É importante salientar que a Recorrente já houvera apresentado seu LALUR referente ao ano-calendário de 2001 à fiscalização no decorrer de procedimento que culminou com a lavratura do auto de infração controlado no processo nº 10805.723349/2013-34 referente ao ano-calendário de 2008, cujo fundamento da exigência também foi o suposto aproveitamento indevido do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSL apurados no ano-calendário de 2001.

Assim sendo, as informações atinentes às despesas com tributos incluídos no REFIS I já compunham o LALUR da Recorrente, não tendo sido questionada sua existência pela Fiscalização. Tal despesa, em realidade, foi o que ensejou a apuração de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSL no ano-calendário de 2001, tendo a autoridade fiscal responsável pelo lançamento a que se refere o processo nº 10805.723349/2013-34 questionado tão somente a dedutibilidade dessa despesa, e jamais sua existência.

Soma-se ainda o fato da ocorrência de incêndio em empresa que arquivava os documentos e livros da Recorrente, evento esse devidamente informado à Receita Federal logo após o incidente.

Diante de tantos elementos, não há como se contestar o registro do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL em questão.

Superada a questão da comprovação documental, passo à análise da dedutibilidade das despesas questionadas pelo Fisco e que compunham os valores compensados pela Recorrente.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, no ano-calendário de 2000 a Interessada havia declarado um prejuízo fiscal de R\$ 43.081.430,53 e uma base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 48.050.270,48, valores esses objeto de alteração no processo nº 10805.900681/2006-08, tendo sido identificado, em realidade, lucros tributáveis de R\$ 25.975.596,35.

Compulsando os autos, entendo assistir razão à Recorrente, e por diversas razões.

Em primeiro lugar em razão da decadência. Este colegiado já firmou o entendimento de que a alteração de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL deve ser realizada por meio de lançamento. Embora em tal precedente tenha-se utilizado tal argumento para afastar a decadência, os fundamentos utilizados no voto vencedor do Acórdão 1402-001.850, de minha lavra, demonstram o porquê de tal entendimento:

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

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

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

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

Não há dúvidas de que na modalidade de lançamento por homologação, cabe ao Fisco exercer o controle da legalidade do ato praticado (ou mesmo omitido) pelo

contribuinte, a fim de determinar se foram obedecidas as diretrizes que determinam a apuração correta do resultado tributável do exercício.

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

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

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

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

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

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

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

31.1. Após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como o prazo para homologação de compensação de que trata o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996 (homologação tácita), há apenas a impossibilidade de lançamento de

diferenças do imposto devido. Tal vedação não se aplica à compensação de débitos próprios vincendos que tenha sido homologada tacitamente, quando ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário.

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

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

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

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

Veja-se que na redação original do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 falava-se em lançamento para retificação de prejuízo fiscal, e a alteração trazida pela redação dada pela Lei nº 11.941/2009 somente veio adaptar tal aplicabilidade a novos tributos que também poderiam ter suas bases de cálculo alteradas, sem, contudo, haver exigência de crédito tributário, tais como o PIS e a Cofins em seus sistemas de apuração não cumulativos.

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

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

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

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

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

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

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

Ressalto que esse mesmo entendimento foi adotado no acórdão 1101-001.037 (processo 10805.721977/2012-02 – relativo ao ano-calendário de 2009, tendo como fundamento a insuficiência de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL também questionadas no presente processo). Por representar meu entendimento sobre o tema, destaco excerto da brilhante declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Quanto à glosa de prejuízos fiscais e bases negativas compensados indevidamente, a autoridade fiscal valeu-se de análises no âmbito do reconhecimento de direito creditório ao sujeito passivo no ano-calendário 2000. Contudo, para impedir a utilização daqueles resultados negativos no ano-calendário 2009, a autoridade fiscal deveria demonstrar que eles foram retificados antes do decurso do prazo decadencial. Isto porque, embora a lei autorize a revisão da compensação do saldo negativo apurado no ano-calendário 2000 em até 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP correspondente, e esta Conselheira entenda que, neste prazo, é possível, inclusive, a confirmação da base de cálculo do tributo, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, na redação vigente no ano-calendário 2000, previa o lançamento tributário como forma para redução de prejuízo fiscal, e este sujeita-se a prazo decadencial na forma dos arts. 150 e 173 do CTN. Assim, embora este lançamento não seja necessário para o não reconhecimento do direito creditório, ele é essencial para posterior glosa da compensação futura daquele prejuízo ou base negativa, vez que a lei não estipula outro prazo para a confirmação dos valores assim utilizados. Ao contrário, define que a redução de prejuízo fiscal deve observar a mesma formalidade fixada para a exigência de crédito tributário.

Por sua vez, embora o lançamento tributário não necessite, necessariamente, de documentos denominados “auto de infração” ou “notificação de lançamento” como veículos, admitindo-se como tal também atos formalizados por Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil contendo os requisitos expressos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, como por exemplo um despacho decisório, o fato é que esta formalização deve se verificar até o termo final do prazo decadencial. E, como se vê nos acórdãos de manifestação de inconformidade juntados às fls. 812/851, a análise dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário 2000,

objeto dos processos administrativos nº 10805.900681/2006-08 e 10805.900682/2006-44, somente foi cientificada ao sujeito passivo em 18/07/2008, momento em que já ultrapassado até o mesmo o prazo decadencial mais alargado, previsto no art. 173, I do CTN.

Assim, apesar de as compensações daqueles créditos serem passíveis de questionamento em até 5 (cinco) anos da entrega das DCOMP, as retificações no prejuízo fiscal e bases negativas ali promovidas sujeitavam-se a prazos distintos para autorizar a glosa aqui promovida.

Contudo, a fim de evitar um prolongamento do debate em face de posicionamentos divergentes de outros colegiados em relação à decadência em casos desse talante, ou ainda o colegiado ter que se pronunciar em relação ao mérito caso a prejudicial de decadência viesse a ser reformada na Câmara Superior, passo à análise do mérito da glosa em relação às despesas referentes ao “REFIS I”.

O tema diz respeito à dedutibilidade de juros moratórios incidentes sobre tributos, em especial quanto ao momento de sua dedutibilidade nos casos em que há suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O tema também não é novo neste colegiado. Cito como exemplo o Acórdão 1402-001.495, também de minha lavra, transcrevendo trechos de interesse com os fundamentos de meu voto em relação à matéria:

A infração objeto de recurso de ofício refere-se à exclusão de juros de mora sobre débitos incluídos no PAEX (Medida Provisória nº 303).

No lançamento fiscal foram tributados os juros de mora no montante de R\$ 6.731.031,36 relativos a exclusão realizada no LALUR no ano-calendário de 2006 (fl. 392), juros estes incidentes sobre débitos de imposto de importação exigidos em lançamento de ofício e cujo mérito estava sendo discutido administrativamente até a edição da Medida Provisória nº 303, de 29 de julho de 2006, quando a interessada optou por desistir do litígio e solicitou adesão ao PAEX.

De igual forma, foi glosada a despesa com juros sobre o PAEX excluída do LALUR no ano-calendário de 2007 (fl. 398), no valor de R\$ 7.812.496,84, relativa a juros por adequação/complementação do saldo.

Entendeu a autoridade lançadora que, por se tratar de débitos com exigibilidade suspensa, incidiria exceção à dedutibilidade de juros pelo regime de competência prevista no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999), in verbis:

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cujas exigibilidades estejam suspensas, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, haja ou não depósito judicial.”

A turma julgadora de primeira instância cancelou a exigência por entender que os valores incluídos em parcelamento não estariam excepcionados

da regra geral de dedutibilidade dos tributos pelo regime de competência, assim fundamentando suas conclusões:

Contudo, os débitos objetos de pedido de parcelamento, cuja suspensão da exigibilidade encontra-se prevista no inciso VI do art. 151 do CTN, não foram alcançados pela vedação de dedutibilidade com base no regime de competência prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual diz respeito exclusivamente aos débitos cujo mérito se encontra sendo questionado na esfera administrativa ou na judicial, o que não é caso, cuja exigência é aceita pela contribuinte.

Observe-se que os incisos V e VI desse artigo foram incluídos pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, após a edição da Lei nº 8.981, de 1996, mas o parcelamento poderia também estar enquadrada no inciso I (moratória) desse art. 151, que igualmente não foi alcançado pela restrição prevista no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

Acrescente-se que o fato de a despesa com juros de mora ter sido excluída do LALUR apenas em 31/12/2006 (R\$ 6.731.031,36) e 31/12/2007 (R\$ 7.812.496,84), quando deveria ter sido escriturada em períodos de apuração anteriores, com base no regime de competência, não resultou em postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, conforme previsto no art. 273 do RIR de 1999.

A correção do julgado pode ser extraída de recente posicionamento da RFB sobre o tema. Por meio da Solução de Consulta Interna nº 9 – Cosit, de 09 de junho de 2012¹, a RFB fixou entendimento de que:

Não é admissível a dedutibilidade do tributo, na hipótese de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, inciso V, do CTN), pelo regime de competência, por se tratar de uma provisão. Na hipótese de parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN) a dedutibilidade do tributo ocorre pelo regime de competência.

[...]

Confrontando as situações de suspensão de exigibilidade do crédito tributário introduzidas no CTN pela Lei Complementar nº 2004, de 2001, com inteligência do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, verifica-se que a proibição de dedução pelo regime de competência é aplicada a situações em

¹

Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2012/Cosit/SCICosit092012.pdf>. Acesso em: 23 out 2013.

que o contribuinte não reconhece a dívida. Ora, se o contribuinte entende que não deve aquele valor não pode aproveitar da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esta característica é encontrada nas situações elencadas nos incisos II a IV do art. 151 do CTN.[grifos não contidos no original]

Neste sentido, o mesmo tratamento deve ser aplicado a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. A dedutibilidade do tributo não é autorizada pelo regime de competência por tratar-se de provisão, ou seja, não há efetivamente o reconhecimento da dívida, ocorre apenas a contabilização de uma possível perda futura. Já a hipótese de parcelamento deve ter o mesmo tratamento dispensado à moratória porque o contribuinte efetivamente reconhece a dívida, existindo apenas a negociação do seu pagamento em prazo mais dilatado. [grifos não contidos no original]

[...]

A regra aplicada à dedutibilidade dos juros deve ser a mesma aplicada aos tributos sobre os quais incidem, dada sua natureza de acessório, que segue o principal. No silêncio do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, em relação à dedutibilidade dos acréscimos moratórios, consoante os princípios de direito tributário, estes devem seguir a regra de dedutibilidade do principal. Ademais, frise-se que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras (cf. Parecer Normativo CST nº 174/1974).

Tratando-se o Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 2006, de parcelamento (confissão irretroatável da dívida) devidamente aprovado e oficializado pela administração tributária, seus juros moratórios, previstos no § 3º do art. 3º da referida Medida Provisória, em consequência, são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas financeiras. A regra vigente desde a edição do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1955, é a dedutibilidade pelo regime de competência. [grifos nossos]

Pois bem, se os débitos objeto do parcelamento, até então, encontravam-se com exigibilidade suspensa em razão de discussão administrativa ou judicial, não poderia o contribuinte deduzir não só os tributos, mas também os juros moratórios sobre eles, enquanto perdurasse tais demandas. Ao optar por incluir tais débitos no PAEX, o contribuinte passou a fazer jus a dedução dos juros correspondentes. Tratando-se de valores referentes a períodos anteriores, procedeu o contribuinte a sua contabilização diretamente em conta de lucros acumulados a título de ajustes de exercícios anteriores, conforme determina o art. 186, I e § 1º, da Lei nº 6.404, de

1976, ou seja, tais valores não transitaram por contas de resultado. Para que tais valores pudessem afetar seu resultado fiscal, procedeu a Recorrente à exclusão de tal montante diretamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. [grifos não contidos no original]

Retornando ao caso concreto, no mesmo sentido desse último precedente foram julgados os recursos voluntários de dois dos três autos de infração lavrados anteriormente, referente a anos-calendário pretéritos aos tratados nos presentes autos (processos 10805.722001/2012-49 e 10805.721977/2012-02, respectivamente acórdãos 1201-001.185 e 1101-001.037).

Em relação ao caso concreto, é importante ainda frisar que a Recorrente conseguiu demonstrar, sem deixar qualquer dúvida, que preencheria incorretamente a DIPJ referente aos anos-calendário de 2000 e 2001. Isso porque embora no ano 2000 tenha incluído no REFIS I o montante de R\$ 136.612.861,62 (somando-se principal, multa e juros), conforme demonstra sua escrituração contábil, somente escriturou como despesa o total de R\$ 69.814.231,71, apurando prejuízos fiscal de R\$ 43.081.430,53 e base negativa de CSLL de R\$ 48.050.270,48 (fichas 09A e 17 da DIPJ 2001, em consonância com o escriturado à folha 16 de seu LALUR – parte “B”).

No ano seguinte (2001), a Recorrente, percebendo o equívoco do registro a menor das despesas efetivas incluídas no REFIS I, registrou diretamente em seu patrimônio líquido o valor remanescente de R\$ 66.798.629,91 na conta “Ajuste de Exercícios Anteriores”, aliás, como desde sempre impunha a melhor técnica contábil, nos termos do § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76² (há registro na ficha 40 da DIPJ 2002 no valor de R\$ 72.397.469,08, em conformidade com o contido na pg. 3 do Livro Razão do ano-calendário de 2001 – onde há exatamente o registro de R\$ 66.798.629,91 com histórico “Complemento provisão REFIS mês 01/00 efetuado a menor indevidamente”-, que, somado a outros ajustes também realizados e escriturados em seu Livro Razão compõe valor equivalente ao informado em sua DIPJ).

Cumprе ressaltar que, em se tratando de despesa dedutível, mas não contabilizada em conta de resultado (já foi registrada diretamente em conta de patrimônio líquido), correto o procedimento de efetuar sua exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, aliás, conforme entendimento firmado pela própria RFB em suas famosas publicações de “Perguntas e Respostas”³.

² Art. 186. [...]

§ 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.

³ A esse respeito veja-se resposta reiteradamente veiculada pela RFB ao longo dos anos.

“052 Como a pessoa jurídica deverá proceder, no período em que foi efetuado o ajuste, com relação à dedutibilidade ou tributação das parcelas regularizadas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando a legislação comercial determinar que a retificação seja considerada como ajustes de exercícios (períodos) anteriores?”

A regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração (não afeta o lucro líquido do período de apuração). Se, em decorrência da imputação a período de apuração anterior, resultar a apuração de saldo de imposto a pagar, ou inexistindo diferença de saldo de imposto a pagar, seus efeitos já terão sido considerados na apuração do lucro real daqueles períodos e, conseqüentemente, não poderão influenciar a apuração no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização. Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em

Em relação ao tema, há ainda duas observações que merecem ser ressaltadas:

(i) embora a escrituração da Recorrente indique a informação de que se trata de “provisão”, a toda evidência se trata de despesa de tributo já incorrida, mas somente reconhecida no ano 2000, com a inclusão do débito em parcelamento, momento em que passou a ser dedutível, uma vez que antes se encontrava com exigibilidade suspensa, conforme já explanado neste voto;

(ii) considerando-se que a Recorrente houvera auferidos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL tanto no ano-calendário de 2000, como no ano-calendário de 2001, não houve qualquer prejuízo ao Fisco na postergação do reconhecimento de parte da despesa em questão.

Há de se salientar ainda que a Recorrente logrou êxito em comprovar o erro na escrituração da parte “A” de seu Lalur, demonstrando que embora não tenha registrado a exclusão na parte “A” do Lalur, registrou a parcela dedutível diretamente na parte “B” do Lalur (R\$ 56.040.708,11)⁴. Trata-se, à evidência, de mero erro formal que, diante da comprovação da existência das despesas dedutíveis, não pode trazer prejuízos de ordem material à Recorrente.

E justamente em razão do erro na escrituração da parte “A” do Lalur, incorreu em novo o equívoco a Recorrente ao preencher a DIPJ 2002. Tendo em vista os registros contábeis realizados, não informou na ficha de demonstração de resultado a despesa referente aos débitos incluídos no REFIS I registrada a menor no ano de 2000 e escriturada contabilmente em 2001 (retratando fielmente o que se encontrava em sua contabilidade, já que registrou o valor da despesa diretamente em conta patrimonial - “ajuste de exercícios anteriores”). E, reproduzindo sua parte “A” do Lalur (sem a exclusão da complementação de despesa com REFIS I) acabou também não informando as respectivas exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nas fichas 09A e 17 (linhas 36 e 27, respectivamente da Demonstração do Lucro Real e Cálculo da CSLL - exclusão a menor de R\$ 56.040.708,11).

Conforme já abordado, há fartos elementos probatórios que demonstram o erro no preenchimento da DIPJ. E a esse respeito, é importante ressaltar que a própria Receita Federal reconhece que, em se tratando de erro no preenchimento de declarações, a retificação de ofício de débito confessado em declaração pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 03 de setembro de 2014⁵.

qualquer período de apuração, e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios (períodos) anteriores. No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa ou a receita.” (disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloVII-Escrituracao2012.pdf>>).

⁴ Somente foi reconhecida como dedutível a parcela de R\$ 56.040.708,11, pois R\$ 10.757.921,80 eram indedutíveis pois referiam-se a multas (conforme doc. 4 da impugnação), nos termos do § 5º do art. 41 da lei nº 8.981/95.

⁵ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55808>>. Acesso em 03 mai 2017.

Entendo que tais motivos, independentemente da ocorrência da decadência, demonstram que não só os prejuízos fiscais e bases negativas de CSSL não reconhecidas pela Fiscalização existiam, como, sob o enfoque da decisão de primeira instância, as despesas questionadas eram efetivamente dedutíveis e os valores pleiteados pelo contribuinte estão em total consonância com os valores escriturados, não havendo qualquer prejuízo à Fazenda Nacional quer pela postergação no registro das despesas relativas ao REFIS I, quer pelo erro no preenchimento da DIPJ 2002.

Há ainda outra linha de argumento possível.

Em relação ao processo nº 10805.723349/2013-34, proferiu-se a Resolução nº 1301-000.291 para que fosse distribuído ao mesmo Relator – Conselheiro Waldir Veiga Rocha - o processo nº 10805.900686/2006-22, considerado prejudicial ao julgamento daquele (análise do saldo negativo do ano-calendário de 2000 em que fora realizada a glosa em questão).

O processo prejudicial (10805.900686/2006-22) foi julgado na sessão de 12 de abril de 2017, tendo sido proferido o Acórdão 1301-002.401 no sentido de “*dar provimento parcial ao recurso voluntário para admitir que a despesa operacional de R\$ 67.543.076,11, anteriormente glosada, seja computada no cálculo do resultado tributável*”. E tal despesa refere-se exatamente a despesas referentes à adesão ao REFIS I, com reflexo nos presentes autos. Frise-se que antes da análise do mérito o julgamento fora convertido em diligência, concluindo assim o I. Conselheiro Relator Waldir Veiga Rocha, com a maestria que lhe é peculiar:

Pois bem. Com a diligência, vieram aos autos documentos diversos, dos quais destaco a cópia de folha do livro Diário de 2000 (fl. 1281), na qual se constata que o valor de R\$ 67.543.076,11 (REFIS) foi contabilizado no ano-calendário 2000, e não em anos anteriores, confirmando documentalmente a hipótese acima. Efetivamente, apesar de se referir a tributos previdenciários da competência de anos anteriores, a exigibilidade (e, por decorrência, a possibilidade de dedução para fins fiscais) somente se efetivou no momento da adesão ao REFIS, em 2000. Desaparece, com isso, o fundamento para a desconsideração desse valor no cômputo do lucro líquido do ano-calendário 2000.

Quanto a esta infração, portanto, dou provimento ao recurso voluntário, devendo ser procedidos os cálculos considerando-se a despesa aqui discutida de R\$ 67.543.076,11.

- Conclusão.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para admitir que a despesa operacional de R\$ 67.543.076,11, anteriormente glosada, seja computada no cálculo do resultado tributável.

Portanto, além da tese de mérito convergente ao entendimento ora firmado, o decidido acaba por confirmar a existência do registro dos prejuízos fiscais e bases negativas, relativa ao ano-calendário de 2000, em valores compatíveis com os discutidos nos presentes autos, conforme já explanado no início deste voto. Confirma ainda que os valores referentes ao REFIS I diziam respeito a tributos de competência relativa a períodos anteriores e que estavam com a exigibilidade suspensa, tendo sido somente registrados no ano-calendário de 2000.

Ante a todas essas ponderações e constatações, não vejo como não prover integralmente o recurso voluntário, inclusive no que atine à CSLL, uma vez não haver questões específicas em relação a essa exigência.

Em razão de tal provimento, em seu mérito, resta prejudicada a análise das teses subsidiárias apresentadas pela Recorrente, bem como a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

De igual forma, embora o recurso de ofício tivesse que ser desprovido em razão de qualquer ato que implicasse dolo, fraude ou simulação de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, considero-o prejudicado em razão do cancelamento da própria infração.

Em relação ao recurso voluntário apresentado pelo coobrigado, ainda que o crédito tributário fosse mantido, impor-se-ia o cancelamento da responsabilidade tributária que lhe foi atribuída. Em primeiro lugar, afaste-se a tese de revelia, pois consta nos autos impugnação de fls. 2834-2918 interposta tempestivamente. Por um lapso, a turma julgadora *a quo* não identificou a impugnação apresentada, o que importaria, em tese, a declaração de nulidade parcial da decisão de primeira instância para que fosse apreciada a defesa do coobrigado.

Contudo, sendo o mérito favorável ao coobrigado, deixa-se de declarar a nulidade do julgamento, conforme possibilita o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972⁶.

E o mérito é favorável à Recorrente não somente porque o crédito tributário foi extinto, mas também porque, ainda que o lançamento fosse mantido, tratar-se-ia de mera infração tributária que não denotaria qualquer atitude dolosa por parte do representante legal da pessoa jurídica que pudesse ensejar a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Em relação à infração imputada pela autoridade fiscal, absolutamente desprovida de qualquer dolo, aplica-se o enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do*

⁶ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

No caso concreto, contudo, conforme já discorrido, ainda que a infração fosse mantida, a multa qualificada não se manteria, haja vista a ausência de qualquer ato doloso por parte da Recorrente. Aliás, em todos os lançamentos realizados anteriormente – a propósito, não decididos definitivamente antes da formalização da presente exigência – aplicou-se a multa de 75%, não se falando também em qualquer imputação de responsabilidade ao administrador da pessoa jurídica. Não haveria qualquer razão adicional para tratamento distinto no presente caso.

Desse modo, voto por cancelar a imputação de responsabilidade atribuída ao coobrigado.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por considerar prejudicada a apreciação do recurso de ofício e dar provimento aos recursos voluntários da pessoa jurídica e do coobrigado.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto