



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

Processo nº 13502.721126/2013-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.907 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria Compensação de prejuízo fiscal e base negativa
Recorrente BRASKEN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA - RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

O recolhimento de estimativas caracteriza o pagamento para fins de demarcar o prazo decadencial pelo art. 150, § 4º, do CTN, quanto ao lançamento do ajuste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher a alegação de decadência, dando provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Da autuação

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, originada pelo MPF nº 05.0.01.00-2012-00043, foram lavrados Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 3/5) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 10/12) relativos a fato gerador ocorrido em 30/09/2008, decorrentes de glosa de compensação do lucro líquido com saldos de prejuízos e de bases negativas de CSLL de períodos anteriores, por inobservância à limitação percentual prevista na legislação.

O AUTO DE INFRAÇÃO

Os fatos que ensejaram a autuação e os respectivos enquadramentos legais encontram-se descritos a fls. 5 e 12:

“Auto de Infração de IRPJ (fl 3):

0001 . INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

A IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A., CNPJ nº 88.939.236/0001-39, incorporada pela BRASKEM S.A. em 30/09/2008, compensou, nessa data, prejuízos fiscais de períodos anteriores, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, conforme relatado no Tópico III do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	275.809.596,73	150,00

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados."

“Auto de Infração de CSLL (fl 12):

0001 . INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%

A IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A., CNPJ nº 88.939.236/0001-39, incorporada pela BRASKEM S.A. em 30/09/2008, compensou, nessa data, base de cálculo negativa de períodos anteriores, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, conforme relatado no Tópico III do Termo de Verificação Fiscal, que faz parte do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	283.064.180,41	150,00

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; Art 3º da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados."

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2008:

(...)

O TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

As infrações praticadas foram descritas nos itens 14 e 14.1 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/78 nos seguintes termos:

14. Infrações praticadas pela IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A. ("IPQ"), CNPJ 88.939.236/0001-39, sociedade incorporada pela BRASKEM SA, contribuinte ora fiscalizada, que sobre esses fatos, com a extinção da personalidade jurídica da incorporada, passa a ser a responsável por sucessão, nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional - CTN (processo nº 13502.721126/2013-35):

14.1. Excesso de compensação de saldo acumulado de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, por inobservância do limite de 30% do resultado fiscal encerrado em 30/09/2013, pela IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A. ("IPQ"), CNPJ nº 88.939.236/0001-39, quando foi incorporada pela BRASKEM. A IPQ declarou falsamente, na DIPJ de encerramento, ter apurado base de cálculo de IPRJ e de CSLL igual a zero. Na verdade, confrontando o Lalur, verificou-se que a IPQ tinha apurado Lucro Real de R\$ 394.013.709,62 (trezentos e noventa e quatro milhões, treze mil, setecentos e nove reais e sessenta e dois centavos) e Base de Cálculo de CSLL de R\$ 404.377.400,59 (quatrocentos e quatro milhões, trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos reais e cinquenta e nove centavos) e utilizou os saldos acumulados de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de períodos anteriores para reduzir a zero as respectivas bases de cálculo desses tributos. Em virtude desta infração foram lançados, na data base de 30/09/2007, o excesso de compensação de prejuízo fiscal de R\$ 275.809,596,73 (duzentos e setenta e cinco milhões, oitocentos e nove mil, quinhentos e noventa e seis reais e setenta e três centavos) e o excesso de compensação de

base negativa de CSLL R\$ 283.064.180,41 (duzentos e oitenta e três milhões, sessenta e quatro mil, cento e oitenta reais e quarenta e um centavos). Vide Tópico III. O cálculo dos tributos e multas são demonstrados no Tópico III.6."

No mesmo Termo de Verificação Fiscal, Tópico III, as autoridades fiscais relataram os fatos e elementos que evidenciaram as infrações fiscais descritas e a qualificação da conduta, especificamente, conforme a seguir resumido:

III. INFRAÇÕES PRATICADAS PELA IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A. INCORPORADA PELA BRASKEM

III.1. DO EXCESSO DE COMPENSAÇÃO DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES NA APURAÇÃO DO RESULTADO FISCAL DE ENCERRAMENTO DA IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A.

QUANDO DA INCORPORAÇÃO PELA BRASKEM.

É corroborado pelo CARF e pela CSRF o entendimento de que, no encerramento de atividade por incorporação ou cisão total, a pessoa jurídica incorporada ou cindida não poderá compensar a totalidade de suas bases negativas de CSLL ou a totalidade de seus prejuízos fiscais, devendo se submeter à limitação de 30% prevista nos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 e nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995;

A IPIRANGA PETROQUÍMICA S.A. ("IPQ") entregou DIPJ (nº da declaração 0001835774) especial de incorporada (pela BRASKEM) do período de 01/01/2008 a 30/09/2008, informando não ter apurado Lucro Real antes da compensação de prejuízos do próprio período de apuração e Base de Cálculo de CSLL (ambos informados como zero), conforme Fichas 17 e 09 A;

Conforme informado no LALUR da IPQ, no encerramento, a companhia apurou Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos no montante de R\$ 394.013.709,62 (trezentos e noventa e quatro milhões, treze mil, setecentos e nove reais, e sessenta e dois centavos) e possuía, registrado no livro, saldo de "Prejuízos Fiscais Operacionais Acumulados - Demais Atividades" de R\$ 762.165.821,29 (setecentos e sessenta e dois milhões, cento e sessenta e cinco mil, oitocentos e vinte um reais e vinte e nove centavos);

Do saldo de prejuízos registrado no LALUR, a IPQ utilizou-se do montante necessário para reduzir a zero o Lucro Real apurado em 30/09/2013, conforme Quadro 08 do Termo de Verificação Fiscal;

Com relação à apuração da CSLL, observa-se que a Base de Cálculo antes da compensação da base negativa acumulada foi de R\$ 404.377.400,59 (quatrocentos e quatro milhões, trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos reais e cinquenta e nove centavos). Conforme fichas do LALUR que demonstraram o cálculo, essa base foi inteiramente compensada com o saldo acumulado de períodos anteriores, que montava, naquela data, em R\$ 776.736.243,06 (setecentos e setenta e seis milhões,

setecentos e trinta e seis mil, duzentos e quarenta e três reais, e seis centavos), conforme Quadro 09 do Termo de Verificação Fiscal;

Entretanto, não foi dessa maneira que foi declarado na DIPJ de encerramento da atividade da IPQ;

Confrontando a DIPJ com o LALUR, nota-se que, enquanto neste foram informadas exclusões totais de R\$ 160.021.944,95, naquela foi informado o montante de R\$ 547.275.593,55;

Como na ficha da DIPJ de apuração do Lucro, na linha 49 [(-) Outras Exclusões], foi informado o valor de R\$ 407.786.405,12, conclui-se que foi cumulado indevidamente nessa linha o montante de R\$ 394.013.709,62 de prejuízos fiscais de exercícios anteriores com o objetivo de "zerar" o lucro do período, como se fosse uma exclusão, o que não correspondia à verdade retratada no LALUR.

A forma como foi ocultado também o excesso de compensação de saldo de bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas de períodos anteriores foi a mesma, conforme Quadro 11. A discrepância ocorreu na informação na DIPJ, da soma das Exclusões. Na DIPJ, totalizaram R\$ 545.135.417,13; no Lalur, R\$ 147.518.077,56. Observa-se que na rubrica "Outras Exclusões" (linha 38, da Ficha 17, da DIPJ 2008, de evento de incorporação), foi informado, a título de outras exclusões, o montante de R\$ 405.646.228,70, que não existiu.;

III.2. DA SONEGAÇÃO, DO DOLO, DA FRAUDE, DO CONLUÍO

Do exame dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, verifica-se que para configurar sonegação não é necessária a ocorrência do falso material, bastando a omissão de informações na declaração a que está sujeito o contribuinte;

É dever do contribuinte prestar informações verdadeiras sobre suas operações. No recibo da entrega da DIPJ consta que "As informações prestadas na DIPJ correspondem à expressão da verdade (Decreto-lei nº 2.124/84, art. 5.º e Lei nº 9.779/99, art. 16)";

As orientações contidas no "Ajuda" do Programa Gerador da DIPJ do exercício de 2009, ano-calendário de 2008, não deixam dúvidas de que a compensação de prejuízos de períodos anteriores não poderia ser incluída no campo "Outras Exclusões" (linha 68 da Ficha 09A) e sim no campo próprio intitulado "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES" (linha 74 da Ficha 09A), observado o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado, conforme esclarecido no item 15.1.10 ("Considerações Gerais sobre Compensação de Prejuízos");

Após constatadas as divergências entre a DIPJ e a escrituração, os procuradores da BRASKEM informaram que a IPQ compensou integralmente o resultado de encerramento com prejuízo fiscal por entender que, nos casos de incorporação, seria inaplicável a limitação à compensação de prejuízos fiscais, e que esse fato não havia sido objeto de ação judicial;

Consoante relatado nos itens 63 a 70 abaixo reproduzidos, as autoridades fiscais concluíram que foi caracterizado conluio que levou à sonegação, na forma do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, evidente intuito de fraude e crime contra a ordem tributária, conforme definido pela Lei nº 8.137/1990, administrativamente punível com a multa qualificada, a que se refere o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996:

63. O que se depreende é que não foi mero erro inocente (de R\$ 399.000.000,00 - trezentos e noventa e nove milhões - de redução de base de cálculo de IRPJ, e de R\$ 404.377.400,59 - quatrocentos e quatro milhões e trezentos e setenta e sete mil, quatrocentos reais e cinquenta e nove centavos - de redução de base de cálculo de CSLL), a omissão e a prestação de informações falsas na DIPJ de encerramento da IPQ.

64. Como se viu, os prepostos responsáveis pelo preenchimento da DIPJ e do Lalur já exerciam esse encargo há algum tempo, sendo o Sr. INDALÉCIO MACHADO, no caso, também responsável pelo preenchimento do LALUR da IPQ. Configura-se, por essa perspectiva, que os prepostos responsáveis tinham pleno conhecimento da discrepância das informações prestadas na DIPJ, em contraposição a verdadeira apuração realizada no LALUR.

65. A ligação societária entre as pessoas jurídicas EDSP58, COPESUL, IPQ e BRASKEM implicava de fato administração em comum dessas sociedades. A demonstração da vinculação gerencial será detalhada no Tópico 111.5

66. Demonstra-se o dolo do fato isolado da prestação de informação falsa na DIPJ, utilizada para ocultar do conhecimento da Receita Federal a inobservância do limite de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL além do limite de 30%.

67. O fato é que com a prestação das informações erradas na DIPJ, com informação falsa sobre o resultado da IPQ, a omissão de compensação em excesso de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL acumulados de períodos anteriores, escamoteados com a informação de montante falso, superior ao valor realmente ocorrido, de outras exclusões, nas respectivas fichas da DIPJ, tentou-se ludibriar e retardar o conhecimento pela Receita Fiscal da verdadeira Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL no período correspondente à extinção da pessoa jurídica pela incorporação.

68. A deliberada falsa declaração na DIPJ a respeito da utilização de saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores (informando montante de outras exclusões que não existiram), escamoteou, driblou os alertas que seriam emitidos na recepção dos dados da DIPJ transmitidos eletronicamente pela contribuinte, e tratados pelos sistemas de controles da Receita Federal, a respeito da utilização dos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

69. A conjugação dos dois fatos - prestação de declaração falsa à Receita Federal, aliada ao não recolhimento dos tributos correspondentes, caracteriza, sob a forma do artigo 71 da Lei 4.502/1964, evidência sonegação e constitui crime contra a ordem tributária, conforme definido pela Lei 8.137/1990, administrativamente punível com a multa qualificada, a que se refere o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

70. E ainda, há a conjugação com o fato já antecipado no parágrafo 15.1, que será detalhado no Tópico IV: a consideração antecipada para fins de apuração dos resultados fiscais pela BRASKEM dos passivos da COPESUL (incorporada pela IPQ, em 11/09/2008) e dos passivos da IPQ, antes da implementação da incorporação (que se deu em 30/09/2008), e que implicou na consideração das despesas de encargos e variações cambiais passivas pela fiscalizada, reduzindo indevidamente o seu resultado, no caso aumentando o prejuízo fiscal do exercício de 2008. Assim, se por um lado, foram praticadas ações para que a IPQ, quando da incorporação pela BRASKEM, que apresentou resultado positivo, e pela utilização disfarçada na DIPJ, como outras exclusões, dos saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL acumulados de exercícios anteriores, além do limite (trava) legal estabelecido de 30% do resultado apurado, reduziu a zero os resultados tributáveis, por outro, coordenadamente, outras ações foram realizadas com artifícios para que parcela considerável do passivo da IPQ fosse transferido para a BRASKEM, afetando o resultado desta.

III.3. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Aplicou-se a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, vez que a fiscalizada deliberadamente omitiu de sua declaração de rendimentos valores registrados nos seus livros fiscais, e em decorrência da prática dolosa, deixaram de ser recolhidos, no caso, o IRPJ e a CSLL.

III.4. DA NÃO DECADÊNCIA

Não se aplica à contagem do prazo decadencial para a exigência verificada o § 4º do art. 150 do CTN, e sim o inciso I, do art. 173 do mesmo CTN, segundo o qual o início de contagem do prazo de decadência se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

As autoridades fiscais apresentaram as seguintes razões: (i) foram demonstradas a sonegação, a fraude, o dolo e o conluio; (ii) não houve pagamento de IRPJ e de CSLL na apuração de encerramento por incorporação da IPQ, na data de 30/09/2008; (iii) embora tenham apurado estimativas de IRPJ e de CSLL em alguns meses de 2008, foram as mesmas integralmente compensadas.

III.5. DA RESPONSABILIDADE.

A BRASKEM é responsável por sucessão por todos os bens, direitos e obrigações da incorporada IPQ, nos termos do art. 132 do CTN, art. 207, inciso III, do Decreto 3.000/1999 (RIR/99), art. 5º, inciso III do Decreto-Lei nº 1.598/1977;

Considerando que a sucessora e a sucedida integravam o mesmo grupo econômico e sempre estiveram sob controle comum, a responsabilidade pela multa de ofício também é da BRASKEM, conforme julgados da antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais;

À época do fato gerador praticado pela IPQ, a BRASKEM controlava quase 100% da IPQ, tanto que a BRASKEM não apresentou a DIPJ de evento especial de incorporação, porque não há obrigatoriedade nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estejam sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento (§ 2º do art. 4º da IN RFB nº 964/2009);

Foi demonstrada a participação dos Srs. INDALECIO MACHADO FILHO e do Sr. ROBERTO BISCHOFF no preenchimento da DIPJ da IPQ relativa ao seu encerramento, com informação falsa;

A análise da documentação apresentada demonstrou a participação de diretores comuns às sociedades citadas em atos de gestão que confluíram para a concretização dos fatos geradores de ambas as infrações.

Assim, a BRASKEM é responsável tanto por sucessão (art. 132 do CTN), como por solidariedade de fato (CTN, art. 124, I), por integrar, com a incorporada, antes da incorporação, e na data do fato gerador, um mesmo grupo econômico, e possuir membros da diretoria em comum, configurando vinculação gerencial;

A vinculação gerencial demonstrada nas múltiplas situações apontadas nos itens 86 a 99 do Termo de Verificação Fiscal, em que os mesmos administradores praticaram atos de gestão nas empresas do grupo econômico (EDSP58, COPEL, IPQ e BRASKEM), figurando, algumas vezes como representantes de mais de uma ao mesmo tempo, ou em momentos diferentes, mas em fatos relacionados aos fatos geradores dos tributos e infrações relatados neste Termo, evidenciam não só a vinculação entre as sociedades, mas também entre os fatos praticados que configuraram os fatos geradores e as infrações tipificadas;

III.6. DETERMINAÇÃO DOS TRIBUTOS E MULTAS

Demonstra-se o cálculo do IRPJ, da CSLL e das multas devidas no Quadro 13 abaixo:

(...)

A IMPUGNAÇÃO

Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 27/12/2013, a interessada apresentou, em 28/01/2014 (fl. 16.370), a impugnação de fls. 16.370/16.421, acompanhada dos documentos de fls. 16.422/16.698, na qual apresenta as alegações abaixo sintetizadas:

I- Síntese dos fatos.

(...)

2- Do Termo de Verificação Fiscal

A Impugnante está sendo responsabilizada por sucessão diante do procedimento levado a efeito por sua incorporada (IPQ) em 30.09.2008, que, segundo, entendimento dos Autuantes, teria declarado falsamente na DIPJ de encerramento a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL iguais a R\$ 0,00, informações essas destoantes dos lançamentos registrados no Livro de Apuração do Lucro Real- LALUR, que apontavam naquela data base, a existência de Lucro Real e de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

No Tópico III do TVF, as autoridades lançadoras relataram o alegado excesso de compensação de saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, concluindo que no encerramento da atividade por incorporação ou cisão total, a pessoa jurídica incorporada ou cindida deve se submeter a limitação de 30%, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº. 8.981/95, e nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95;

A Fiscalização reproduziu as Fichas 17 e 9A da DIPJ especial de incorporação da IPQ demonstrando que esta empresa declarara não ter apurado base de cálculo do IRPJ e da CSLL e colacionou fragmentos da Parte A do LALUR da IPQ, em que foram demonstrados os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados; a saber, R\$ 762.165.821,29 e R\$ 776.736.243,06; bem como o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL apurados em 30.09.2008, nos valores de R\$ 394.013.709,62 e R\$ 404.377.400,59, respectivamente;

Ao alegarem a ocorrência de sonegação, fraude, dolo e conluio, os autuantes sustentaram não apenas a incidência da multa qualificada, mas também a inaplicabilidade da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que, embora tenha havido pagamento antecipado, já que as bases de cálculo apuradas pela IPQ foram iguais a zero e as estimativas mensais recolhidas resultaram em saldo negativo de IRPJ e de CSLL na data do seu encerramento;

Os Auditores Fiscais aduzem, por fim, a responsabilidade da impugnante pela multa de ofício aplicada sob a justificativa de que, mesmo tendo havido sucessão de empresas, a IPQ e a Impugnante estavam à época do fato sob controle comum.

3- DA DECADÊNCIA

Na forma como disciplinado no § 4º do art. 150, o termo inicial da contagem do prazo de decadência, nos casos de incorporação de empresas, corresponde à data da ocorrência do evento, contando-se a partir daí o prazo de cinco anos para lançamento do IRPJ e da CSLL eventualmente apurados a menor quando da incorporação;

Os Auditores Fiscais envidaram esforços para tentar enquadrar o procedimento realizado pela IPQ como sonegação fiscal, dolo, fraude e conluio, num claro intuito de deslocar a regra de contagem do prazo decadencial para lançamento do IRPJ e CSLL que entendem devidos, do § 4º do art. 150, para o art. 173, I, ambos do CTN, já que o seu direito de constituir tais créditos tributários, cujos fatos geradores ocorreram em 30.09.2008, de acordo com a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, havia decaído em 30.09.2013, cerca de dois meses antes de terem os autuantes constatado o procedimento compensatório tido por irregular;

Foi desprezado por completo o fato de que todas as informações e o manancial de documentos de que se haviam valido para efetuar o lançamento foram fornecidos pela própria Impugnante no curso da ação fiscal, inclusive o Livro de Apuração do Lucro Real, entregue em 31.05.2013, quando ainda havia tempo hábil para lavrar o Auto de Infração de acordo com o prazo decadencial aplicável, §4º do art. 150 do CTN, cujos números ali declarados foram utilizados pelos Fiscais autuantes no lançamento aqui combatido.

Preferiram, ao revés, sustentar, de maneira infundada, que o intuito da IPQ fora ocultar a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL;

3.1 A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PELAS REGRAS DO ART. 150, § 4º DO CTN - DA INOCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO E DOS PAGAMENTOS ANTECIPADOS.

O cenário jurisprudencial vigente à época da compensação.

À data da incorporação e da entrega da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica de encerramento da IPQ, a jurisprudência do CARF era praticamente unânime no sentido de que o sujeito passivo não precisava observar o limite de 30% no aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL quando da apuração do seu resultado de encerramento por incorporação, havendo, inclusive, manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca do tema;

Como pontuado pelos autuantes no Termo de Verificação Fiscal, a IPQ não provocou o Poder Judiciário para ver garantida a possibilidade de compensar seus prejuízos sem a trava de 30%, afinal, em caso de autuação, suas chances de êxito no contencioso administrativo eram mais do que favoráveis, além do que o ajuizamento de ação judicial lhe suprimiria a instância administrativa, via de defesa constitucionalmente assegurada;

O CARF tem afastado a caracterização de dolo, da fraude ou da simulação atribuídos pelas autoridades lançadoras quando o contribuinte, acreditando na perenidade da jurisprudência pacificada à época dos fatos, põe o seu planejamento tributário em prática seguindo a orientação jurisprudencial.

A idoneidade da documentação fiscal e contábil e do eventual erro de interpretação sobre as orientações de preenchimento da

DIPJ especial de incorporação No caso em apreço, as orientações constantes no Manual de Preenchimento da DIPJ invocadas pelos Auditores Fiscais como prova da alegada fraude alertam o contribuinte a observar o limite de 30% quando do preenchimento do campo "COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES", ao passo em que na linha "Outras exclusões" o programa é categórico em afirmar que ali devem ser alocadas as exclusões que não se classifiquem em qualquer das outras linhas;

Ora, se o campo destinado à compensação dos prejuízos não contemplava a situação excepcional vivenciada pela IPQ decorrente da sua incorporação, restringindo a dedução a 30% da base de cálculo apurada, é admissível, então, que, estando convicta da possibilidade de realizar tal procedimento, a linha [(-) Outras Exclusões], por ser supletiva e destinada a lançamentos não classificados nas demais linhas, seria a mais adequada para declarar a compensação integral almejada;

A situação em análise poderia, no máximo, ser caracterizada como um mero erro de interpretação das orientações disponibilizadas pelo Fisco para guiar o preenchimento da DIPJ, o que, por óbvio, não se insere no conceito de dolo, fraude ou simulação; sobretudo porque ausentes no ordenamento normas proibitivas expressas e orientações procedimentais claras vedando a conduta praticada, além de se tratar, como se sabe, de matéria controvertida, que até hoje rende discussões doutrinárias e jurisprudenciais;

Se de fato a questionada compensação foi indicada em linha equivocada da DIPJ, não se pode ignorar o fato de que a IPQ foi induzida a erro quando da análise das orientações de preenchimento, e que tal circunstância, somada à idoneidade de sua escrituração fiscal retratada no LALUR e à sua postura durante a ação fiscal, afastam por completo a tese construída pelos Autuantes no Termo de Verificação Fiscal para afastar a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do evento societário;

Quanto à sonegação e conluio, também invocados pelos Auditores Fiscais, importa salientar que tais figuras não têm a aptidão de deslocar a contagem do prazo decadencial para o art. 173, inciso I do CTN, salvo se vinculados ao dolo ou à fraude, esses sim, eleitos pelo legislador como qualificadores da conduta capazes de postergar o termo inicial da decadência;

A CSRF assentou entendimento, em sede de Recurso Especial (Acórdão 202-123.173) segundo o qual "se a matéria mostrou-se controvertida, tem-se que o resultado final revela apenas erro na interpretação da lei, mas não fraude à lei";

Não há que se falar em conluio entre a infração capitulada na autuação que deu origem ao processo nº 13502.721345/2013-14, consistente na dedução supostamente indevida das despesas de juros e variações cambiais.

O pagamento antecipado - RECOLHIMENTO/Compensação das Estimativas Mensais de IRPJ e da CSLL Em linha oposta à das autoridades fiscais, o CARF considera que, ausente o dolo, a fraude ou a simulação, e constatado o adimplemento de estimativas e/ou retenções na fonte, o prazo decadencial tem início na data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, independentemente de terem sido apurados saldos negativos de IRPJ e da CSLL.

3.2 DA ANTECIPAÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA ANTE A ENTREGA DA DIPJ.

Ainda que se admita a ocorrência de dolo ou fraude ou simulação, os créditos tributários foram fulminados pela decadência, pois o prazo previsto no art. 173 do CTN foi antecipado para o dia seguinte à data da apresentação da DIPJ de encerramento, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo dispositivo;

No presente caso, o fato gerador ocorreu em 30.09.2008 e a DIPJ foi apresentada em 31.10.2008, conforme recibo de entrega em anexo (doc. 12), tendo o prazo decadencial se iniciado em 01.11.2008 e encerrado em 31.10.2013, aproximadamente dois meses antes da data de lavratura dos autos de infração.

4- DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS SEM OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% DO RESULTADO APURADO NA HIPÓTESE DE INCORPORAÇÃO.

O CARF reconheceu em recentes julgados a inaplicabilidade da trava de 30% nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, sob o fundamento de que tal limitação somente é admissível quando haja continuidade da empresa, o que não ocorre quando verificado o evento societário de incorporação;

Aceitar essa limitação, em se tratando de extinção da pessoa jurídica, faz com que o contribuinte perca o direito à utilização dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL, não utilizadas até a data da extinção, uma vez que não é permitido no nosso ordenamento jurídico a compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica sucedida com os lucros da sucessora (art. 514 RIR/99);

Ainda que se adote a premissa de que a compensação de prejuízos é espécie de benefício fiscal, a sua submissão à norma prevista no art. 111 do CTN representa grave impropriedade. É que a exegese literal das normas tributárias tem lugar quando disponham sobre (inciso I) suspensão ou exclusão do crédito tributário; (inciso II) outorga de isenção ou (inciso III) dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, hipóteses nas quais não se adequa o direito à compensação de prejuízos.

5- DO DIREITO A DEDUÇÃO DO INCENTIVO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR

Na hipótese de não ser reconhecida a decadência, nem ser admitida a possibilidade de compensação sem a limitação percentual de 30% na incorporação, o IRPJ apurado pela

Fiscalização deve ser reduzido em virtude do direito à dedução do incentivo fiscal - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR, sem prejuízo dos ajustes relacionados às despesas de variação cambial e juros glosados por meio do Auto de Infração 13502.721.345/2013-14, que eventualmente se façam necessários;

Aplicando-se o percentual de 15%, a IPQ teria direito a deduzir R\$ 232.954,95, quantia essa que não atinge o patamar máximo de 4% do imposto a pagar, ressaltando que a Ipiranga Petroquímica S/A, na demonstração do cálculo a fl. 16.415, não

observou a limitação do custo por refeição (R\$ 1,99), uma vez que lhe foi assegurado pelo Poder Judiciário o direito de não se submeter a tal limitação, conforme atesta a copia da decisão transitada em julgado em anexo (doc. 14).

6- DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA.

A Impugnante pontuou o cenário jurisprudencial vigente à época do procedimento compensatório realizado pela IPQ, trouxe à baila as orientações de preenchimento da DIPJ que nortearam a indicação dos prejuízos na " linha "Outras exclusões" e demonstrou a idoneidade da documentação fiscal de sua incorporada, entregue espontaneamente no curso da fiscalização, cujos lançamentos retratavam fielmente a compensação dos prejuízos sem a trava de 30%;

Também restou desconstruída a alegação de conluio fraudulento entre a impugnante e a IPQ, relativa à infração capitulada nos autos do Processo Administrativo nº 13502.721345/2013-14;

Diante disso, requer seja afastada a multa qualificada de 150%, pois não restaram caracterizados no caso concreto as situações tipificadas no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96 c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

7- DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora que vêm sendo aplicados sobre a multa com base no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28/98 não se encartam em situação autorizada pela lei.

8- DA NECESSIDADE DE JULGAMENTO CONJUNTO DO PRESENTE PAF E DO PAF Nº 13502.721345/2013-14.

9- DO PEDIDO.

Requer seja julgado improcedente o Auto de Infração combatido ou, ao menos, parcialmente procedente, para deduzir do IRPJ lançado o valor do incentivo fiscal relativo ao Programa de Alimentação ao Trabalhador e afastar a penalidade qualificada;

Requer, ainda, que o presente processo seja julgado em conjunto com o processo nº 13502.721345/2013-14, a fim de que, na remota hipótese de serem afastados os argumentos de defesa em

ambos os processos, as despesas glosadas no processo nº 13502.721345/2013-14 possam ser consideradas na apuração do resultado da IPQ do ano de 2008;

Requer a produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada posterior de documentos.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 16.707 a 16.735) negou provimento à impugnação nos seguintes termos.

Denegou o pedido de produção por novas provas em razão do seu caráter genérico e por não ter cumprido os requisitos do Decreto nº 70.235/72.

Considerou devida a glosa da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de IRPJ e de CSLL em limite superior ao patamar legal de 30%, uma vez que a legislação não contempla a incorporação como exceção.

No tocante à qualificação da conduta como dolosa, entendeu: (i) ser inverídica que a jurisprudência do CARF era pacífica em relação à possibilidade de compensar os prejuízos integralmente por ocasião da extinção da sociedade, (ii) que o registro da compensação no campo indevido relativo a outras exclusões teve por intento ocultar a conduta ilícita do fisco. Em razão disso, definiu a decadência pelo art. 173 do CTN e manteve a multa qualificada no patamar de 150%.

Não reconheceu os valores do PAT por considerar que trata-se de mera faculdade do contribuinte e porque o impugnante não teria apresentado prova de ter incorrido nestes valores.

Por fim, a autoridade deixou de se manifestar sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício em razão de não haver essa exigência na respectiva fase processual.

Por fim, deixo de relatar a decisão da DRJ relativamente à conexão do presente feito com o de nº 3502.721.345/2013-14, uma vez que esse tema não foi reiterado no recurso voluntário abaixo relatado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 16.744 a 16.825, por meio do qual aduziu as seguintes razões:

Deve ser reconhecida a decadência da exigência em razão da aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Em primeiro lugar, a sua conduta não poderia ter sido qualificada como dolosa. O fato de ter registrado valores em campos que podem não ser próprios não significa que a sua informação foi falsa. Em segundo lugar, entendeu que a compensação de prejuízo acima do limite de 30% seria lícita em razão da jurisprudência da época. Em terceiro lugar, em relação ao campo destinado a compensações, o manual da declaração informava que ali só poderiam ser registrados valores respeitado o limite de 30%, então lançou mão do campo genérico das exclusões para contemplar a sua situação.

Na época, a jurisprudência do CARF era pacífica no sentido de permitir a compensação integral dos prejuízos nos casos de extinção de sociedades.

A acusação de conluio seria temerária. Como a IPQ era subsidiária da recorrente, é natural que os responsáveis pelos negócios sejam os mesmos.

A gestão comum é natural num grupo econômico, fato que, portanto, não caracteriza conluio.

Houve pagamento antecipado por meio de estimativas.

Haveria antecipação do termo inicial da decadência em razão da entrega da declaração.

Reitera a defesa da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas sem a observância do limite de 30% no caso de incorporação.

Sustenta a inaplicabilidade da multa qualificada de 150% em razão da ausência de dolo da sua conduta.

Deve ser aplicada decisão do STF que limitou a aplicação da multa ao patamar de 100%.

Reitera a inaplicabilidade da aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Por fim, requer o direito de dedução do incentivo ao Programa de Alimentação do Trabalhador.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Decadência

Cumpre-nos de início enfrentar a preliminar de mérito relativa à decadência.

De fato, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, o auto de infração perece. Afinal, a data do fato gerador foi 30/09/2008, o que impõe a decadência a partir de 30/09/2013. Como a ciência foi promovida apenas em novembro de 2013, já estaria decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário.

Nada obstante, a decadência não foi reconhecida em razão da qualificação da conduta infracional, que conduz à aplicação do art. 173, I, ou seja, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado. Ademais, mesmo desqualificada a conduta, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância que não houve pagamentos, como condição para aplicar o prazo do citado artigo 150. Neste caso, entendeu que o recolhimento de estimativas não configuraria como pagamento para fins de aferição do marco decadencial.

Pois bem, começaremos pelo suposto caráter doloso da conduta.

É interessante notar que a própria autoridade fiscal, ao redigir o longo relatório fiscal, reproduziu as notas explicativas da DIPJ, nas quais, em mais de uma oportunidade, afirma-se que, naquele campo, os valores compensados não poderiam suplantar o patamar de 30%.

Ora, se o particular entende que sua situação é diversa, estaria contemplada pela jurisprudência administrativa e não estaria contemplada numa linha específica, só lhe sobra registrar o valor num campo genérico e o único que lhe estava à disposição era o de "outras exclusões", uma vez que não há campos genéricos para compensações.

A autoridade lançadora constrói seu raciocínio sob a premissa de que o contribuinte teria registrado o valor glosado num campo genérico com o fim de ocultar ou dificultar a análise da declaração. Aduz que sua conduta "escamoteou, driblou os alertas que seriam emitidos na recepção dos dados da DIPJ transmitidos eletronicamente pela contribuinte, e tratados pelos sistemas de controles da Receita Federal".

Ora, essa informação tem que ter, ao menos, um dos seguintes pressupostos: (i) a contribuinte teria conhecimento de como funcionam os sistemas internos de seleção de fiscalização da Receita Federal ou (ii) seria facilmente dedutível que esse item seria mais fácil de chamar a atenção dos sistemas informatizados ou dos auditores fiscais. O primeiro pressuposto deveria ser provado, o que não foi. Logo, só resta o segundo pressuposto. Nesse caso, não seria ainda mais "chamativo" o fato de uma empresa com mais de dois bilhões de faturamento ter alcançado no período o exato valor de zero tanto para a base de cálculo do IRPJ, quanto da CSLL (conforme a DIPJ de fls. 14.421-14.496)? Não seria bem mais plausível que esse fato não daria azo, como deu, a uma fiscalização que buscasse verificar todos os elementos registrados a título de exclusões?

Pois bem, ainda que consideremos possível a inferência feita pela fiscalização, tenho que reconhecer ser possível a explicação da recorrente. Na verdade, acho a alegação da defesa bem mais provável, ou seja, que registrou no campo das outras exclusões o valor das compensações excedentes, por considerar que, no campo próprio das compensações, só poderiam ser registrados valores até o patamar de 30%.

A presente situação lança, ao menos, a dúvida sobre o caráter volitivo da conduta delitiva, o que me obriga, em face do disposto no art. 112 do CTN, a aplicar a interpretação mais favorável ao infrator.

Todavia, não basta a desqualificação da conduta para aplicar o prazo decadencial do art. 150, § 4º. É necessário também haver pagamento antecipado.

A própria autoridade fiscal atesta (fl. 44) que houve recolhimentos no ano de 2008 a título de estimativas de IRPJ e CSLL. É tema pacífico que o recolhimento de estimativas configura a hipótese de pagamento para fins de aferição do prazo decadencial. Abaixo, transcrevo recente acórdão da Câmara Superior decidido por unanimidade:

DECADÊNCIA. 150, §4º, CTN

Tendo o contribuinte declarado o IRPJ à ocasião da incorporação, com o pagamento das estimativas e IRFonte, o prazo decadencial para exigência do IRPJ é submetido ao artigo 150, §4º, do CTN. (AC 9101-002.245, e 01.03.2016)

Isso posto, considero decaída a exigência tributária e prejudicadas as demais razões suscitadas.

Processo nº 13502.721126/2013-35
Acórdão n.º **1401-001.907**

S1-C4T1
Fl. 16.973

É como voto.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes