



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

**Processo n°** 13502.721126/2013-35  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1401-003.014 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de novembro de 2018  
**Matéria** IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BRASKEM S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.**

Os embargos somente devem ser conhecidos quando há omissão, obscuridade, erro ou contradição no julgado, não sendo instrumento hábil para rediscussão da matéria julgada pelo colegiado no recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer dos embargos pelo reconhecimento da inexistência de omissão no Acórdão embargado, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Lizandro Rodrigues de Sousa. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Letícia Domingues Costa Braga - Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade

Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado).

## Relatório

Trata de **embargos de declaração** apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão da 1ª Turma, 4ª Câmara, 1ª Seção de nº 1401-001.907, de 21 de junho de 2017, dando provimento ao Recurso Voluntário, conforme ementa a seguir transcrita:

*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.*

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, a PGFN opõe Embargos de Declaração, consoante as seguintes razões, em resumo (destaques do original):

### **III - DOS VÍCIOS DO ACÓRDÃO EMBARGADO**

[...]

*O acórdão embargado apreciou apenas trecho do relato feito pela fiscalização. Ou seja, considerou apenas a informação de que a IPQ apurou estimativas no ano de 2008. Todavia, foi **omisso** em relação a outras informações relevantes contidas no mesmo Termo de Verificação Fiscal.*

*Constou no TVF:*

*"75. Ademais não houve pagamento de IRPJ e CSLL na apuração de encerramento por incorporação da IPQ, na data de 30/09/2008, pois a contribuinte apurou as bases de cálculo daqueles tributos igual a zero. Portanto, também por conta disso, a contagem do prazo para início da decadência não é o do parágrafo 4º do art.150 do CTN (da data da ocorrência do fato gerador), pois não houve antecipação de pagamento (conforme estabelece o caput do art.150).*

*76. Ressalve-se que a IPQ apurou estimativas de CSLL (Código Receita 2484 - CSLL - DEMAIS ESTIMATIVAS) e IRPJ (Código*

*Receita 2362 - IRPJ - OB L REAL - DEMAIS EST MENSAL) em alguns meses de 2008. Entretanto, como considerou indevidos os valores apresentou PER/DCOMP e o compensou integralmente: o saldo negativo de IRPJ, através dos PER/DCOMP ...; o saldo negativo de CSLL, através dos PER/DCOMP ...; "*

*Como visto, após a autoridade fiscal atestar que a incorporada IPQ apurou estimativas de CSLL e de IRPJ, registra que, por considerar os valores indevidos, apresentou PER/DCOMP indicando o saldo negativo de IRPJ e de CSLL como direito creditório e promovendo compensação integral devidamente homologada. Veja-se:*

*[...]*

*Portanto, não restou nenhum valor apropriado a título de pagamento antecipado de IRPJ ou de CSLL.*

*Assim, como apontado pela autoridade fiscal, o sujeito passivo apurou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário em comento igual a zero, não restando nenhum pagamento a ser considerado como recolhimento parcial.*

*Todavia, o acórdão embargado analisa apenas o trecho inicial do relato feito pela fiscalização, olvidando a análise desse importante registro acerca da utilização integral do saldo negativo em compensação de outros débitos já homologada. Essa informação é relevante para a definição se houve ou não pagamento antecipado do tributo devido. Nada obstante, não foi objeto de consideração e análise. Daí a **omissão** no julgado.*

*O acórdão embargado foi **omisso**, pois não analisou o fato de que o saldo negativo de IRPJ e CSLL foi consumido integralmente em compensações homologadas. A análise desse registro é fundamental, sendo imperioso que a Turma a quo manifeste seu entendimento sobre a configuração do pagamento antecipado quando o interessado utiliza os valores apurados como direito creditório, consumindo-o integralmente em compensação de outros débitos já homologada.*

*Além disso, a Turma a quo não se pronunciou sobre a configuração de pagamento antecipado quando apurado saldo negativo no período, razão pela qual é **omissa**.*

*[...]*

Os embargos foram admitidos, conforme consta às fls.17.023, que ora se reproduz, em resumo - EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO:

*Os Embargos de Declaração, tempestivamente interpostos, foram recebidos nos termos do art. 64, inciso I, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF (RI/CARF/2015).*

2. O Embargante alega omissões, em face do Acórdão nº 1401-001.907, de 21 de junho de 2017, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, sob os seguintes fundamentos:

a) O acórdão embargado apreciou apenas trecho do relato feito pela fiscalização. Ou seja, considerou apenas a informação de que a IPQ apurou estimativas no ano de 2008. Todavia, foi omissivo em relação a outras informações relevantes contidas no mesmo Termo de Verificação Fiscal (o saldo negativo de IRPJ e CSLL foi consumido integralmente em compensações homologadas); e

b) além disso, a Turma a quo não se pronunciou sobre a configuração de pagamento antecipado quando apurado saldo negativo no período.

3. Da análise dos autos, entendendo estarem presentes todos os requisitos de admissibilidade para apreciação pela Turma.

4. A decisão embargada assim se manifestou a respeito:

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

[...].

#### 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.

[...]

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.*

*[...]*

*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:*

*5. Como visto, embora a decisão embargada se fundamente em ateste da autoridade fiscal de que “houve recolhimentos no ano de 2008 a título de estimativas de IRPJ e CSLL” (e-fls. 16.980), não se manifestou, ela, porém, quanto à objeção feita por essa mesma autoridade fiscal, no sentido de que “embora tenham apurado estimativas de IRPJ e de CSLL em alguns meses de 2008, foram as mesmas integralmente compensadas”, conforme descrição contida no próprio relatório daquela decisão (e-fls. 16.971).*

*6. Ademais, a própria Embargada, então Impugnante, contraditou essa questão (e-fls. 16.976 do relatório da decisão embargada):*

*"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."*

*7. Com fundamento nas razões expendidas, ADMITO os Embargos de Declaração interpostos.*

*Submeta-se à apreciação da Turma.*

## **Voto Vencido**

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

De se acatar os Embargos declaratórios para suprir a **omissão** detectada no acórdão embargado, uma vez que, de fato, o voto condutor do acórdão não se pronunciou acerca da questão apontada, que foi considerada no Termo de Verificação Fiscal, na decisão de

piso e objeto, inclusive, de contestação pela Recorrente em sua impugnação e recurso voluntário.

Trata-se, então, desta Turma em apreciar a questão trazida nos embargos, sintetizada no exame de admissibilidade que ora se reproduz:

*"5. Como visto, embora a decisão embargada se fundamente em ateste da autoridade fiscal de que "houve recolhimentos no ano de 2008 a título de estimativas de IRPJ e CSLL" (e-fls. 16.980), não se manifestou, ela, porém, quanto à objeção feita por essa mesma autoridade fiscal, no sentido de que "embora tenham apurado estimativas de IRPJ e de CSLL em alguns meses de 2008, foram as mesmas integralmente compensadas", conforme descrição contida no próprio relatório daquela decisão (e-fls. 16.971)."*

No TVF, **item III.4. DA NÃO DECADÊNCIA**, parágrafos 74, 75 e 76, a Fiscalização utilizou-se de vários argumentos para afastar qualquer sinalização de ocorrência de decadência, sendo que um deles (parágrafo 74) já foi afastado pelo acórdão embargado, e se tratava da **qualificação** da multa de ofício. Os demais argumentos remanescentes foram:

*"75. Ademais não houve pagamento de IRPJ e CSLL na apuração de encerramento por incorporação da IPQ, na data de 30/09/2008, pois a contribuinte apurou as bases de cálculo daqueles tributos igual a zero. Portanto, também por conta disso, a contagem do prazo para início da decadência não é o do parágrafo 4º do art.150 do CTN (da data da ocorrência do fato gerador), pois não houve antecipação de pagamento (conforme estabelece o caput do art.150).*

*76. Ressalve-se que a IPQ apurou estimativas de CSLL (Código Receita 2484 - CSLL - DEMAIS ESTIMATIVAS) e IRPJ (Código Receita 2362 - IRPJ - OB L REAL - DEMAIS EST MENSAL) em alguns meses de 2008. Entretanto, como considerou indevidos os valores apresentou PER/DCOMP e o compensou integralmente: o saldo negativo de IRPJ, através dos PER/DCOMP ...; o saldo negativo de CSLL, através dos PER/DCOMP ...; "*

No acórdão embargado, pela conclusão dada pelo voto condutor, percebe-se, realmente, que os itens supra não foram debatidos. Eis a ementa do acórdão:

*"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."*

Portanto, o que se passa a analisar agora é qual o reflexo na contagem do prazo decadencial, uma vez evidenciada que as estimativas de IRPJ e de CSLL, foram objeto de sua compensação com outros débitos da Contribuinte e não ter havido qualquer pagamento de IRPJ/CSLL no encerramento do período de apuração considerado (evento incorporação).

Dada a oportunidade de apreciarmos a questão, sua análise demanda a compreensão de alguns conceitos estabelecidos na legislação tributária que, ao meu sentir, alteram de maneira significativa e conclusiva a decisão embargada.

Notório que, de há muito o IRPJ e a CSLL, revestem-se da natureza de lançamento por homologação, cujos critérios para que assim sejam considerados encontramos no art.150 do CTN:

### **Do lançamento por homologação: art.150 do CTN**

*Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo fato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

Abstraindo-se de entrarmos em discussões suscitadas por parte da doutrina acerca de sua natureza, que, reconheça-se, atualmente bem mais branda, o fato é que trata-se de uma modalidade de lançamento muito comum e que abrange uma variedade de tributos, como ICMS, IPI, IRPJ, PIS/COFINS, etc.

Conforme fiz questão de destacar no **caput** do artigo supra, de se examinar o que vem a ser a expressão ali contida que determina ao contribuinte (sujeito passivo) "antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa."

Tendo em vista que é praticamente impossível que a Fazenda Nacional confira, **originariamente**, a apuração do montante dos tributos dos contribuintes para daí a efetuar, se necessário, o lançamento de ofício, é que criou-se a figura do lançamento por homologação, onde se destaca uma efetiva participação por parte dos contribuintes.

A **antecipação** do pagamento a que se refere o caput do art.150, supra, nada mais é do que o imposto **devido** então apurado pelo contribuinte, sem que houvesse qualquer interferência do Fisco (sem prévio exame), ou seja, o contribuinte antecipa-se ao Fisco na apuração e recolhimento do imposto que entendeu **devido**, considerando-se o seu regime de tributação e o fato gerador a ele pertinente.

Em se tratando de IRPJ apurado sob as regras do Lucro Real Anual, o fato gerador do IRPJ ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário e, nesta data, é apurado o imposto **devido** e providenciado o seu recolhimento por parte do contribuinte.

Toda esta conduta do contribuinte é que permitirá à Fazenda Nacional, caso não concorde com o pagamento **antecipado** por parte do contribuinte, de proceder ao competente lançamento de ofício.

Eventual recolhimento/compensação de estimativas de IRPJ não pode substituir as regras próprias já estabelecidas no CTN e aplicáveis ao fato gerador do IRPJ **devido**, aliado ao fato de que, pela sua própria natureza de imposto estimado, não estar contemplado no caput do art.150 do CTN, o qual, *data vênica*, está se referindo ao imposto realmente entendido **devido** por parte do contribuinte.

Os recolhimentos de estimativas de IRPJ a serem deduzidos do imposto **devido** apurado em 31 de dezembro do ano calendário nada mais representam do que parte do imposto apurado e devido (se este resultar superior aos recolhimentos) na data de seu fato gerador.

Afinal, a Fazenda Nacional não homologa um eventual recolhimento de estimativa de IRPJ/CSLL, pois, simplesmente não há sentido prático e nem jurídico em um ato desta natureza para este recolhimento, o que vale é o **imposto devido** e este, sim, é que é passível de homologação, ou seja, se **homologa o pagamento antecipado do tributo devido** apurado pelo contribuinte.

E esta homologação pode ser **tácita** se a Fazenda Nacional não exercer o seu direito de conferência da apuração do imposto **antecipado** (devido). Oportuno trazermos comentário elucidativo de Paulo Caliendo em sua obra *Curso de Direito Tributário*, ano 2017:

*O lançamento por homologação será objeto de definição por parte da legislação, que definirá quais os tributos que estarão sujeitos a este regime de constituição do crédito tributário. Nessa modalidade, compete ao contribuinte proceder ao pagamento antecipado do tributo sem prévio aviso da autoridade administrativa. Esta deverá realizar a homologação do lançamento, verificando a correção do valor pago, em conformidade com o fato gerador, o cálculo do montante devido e da matéria tributável.*

[...]

*A Fazenda Nacional poderá proceder ao lançamento de ofício da diferença, se houver pagamento antecipado pelo contribuinte a menor, aplicando-se igualmente a penalidade cabível sobre o saldo devedor. O prazo para a homologação é de 5 anos contado do fato gerador, de tal modo que após este prazo ocorrerá a homologação tácita do lançamento e a extinção do crédito tributário. Assim determina o parágrafo 4º do art.150:*

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

*No lançamento por homologação, opera-se a decadência do fisco lançar por inércia ou por concordância com o pagamento efetuado pelo contribuinte. Não se trata de mera decadência quanto ao saldo da diferença entre o pagamento efetuado pelo contribuinte e o valor devido, mas de todo o crédito tributário constituído pelo contribuinte. Se o fisco não se manifestar expressamente, ocorrerá a decadência de seu direito de se manifestar posteriormente.*

Então, se a Fazenda Nacional constatar que houve um pagamento **antecipado** pelo contribuinte **a menor**, ela providenciará o lançamento de ofício procurando resgatar a diferença que lhe entende cabível. Evidentemente que o lançamento do imposto vai se reportar à época de seu fato gerador que, certamente, não será a data de apuração e recolhimento/compensação de estimativas, até porque findo o ano calendário não se cogita mais de sua cobrança.

Neste sentido, de se concordar integralmente com a decisão de piso quando afirmou:

*[...] cabe observar que o pagamento ou a compensação de estimativas mensais não se confunde com o pagamento antecipado (parcial) dos créditos tributários debatidos, apurados no ajuste do encerramento do período.*

O que temos no caso dos autos é que não houve qualquer pagamento de IRPJ/CSLL no encerramento do período de apuração, no caso, por ocasião da data do evento de incorporação, ou seja, na data de ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL, e este fato é que foi objeto dos embargos, e demandada a sua apreciação por esta Turma Ordinária.

Resta agora de se mostrar as consequências desta situação, naquilo que diz respeito à decadência.

### **Do prazo decadencial que consta no parágrafo 4º do art.150 do CTN**

*Art.150. [...]*

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

Notório e de entendimento já pacificado no ordenamento jurídico, que a ausência de pagamento (antecipado), cujo sentido explicamos anteriormente) por parte do contribuinte implica no deslocamento do prazo supra para aquele que consta na regra geral de decadência, o art.173, inciso I do CTN:

*Art.173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Em assim sendo, temos que não ocorreu a decadência, conforme demonstrado abaixo, nos termos do disposto no artigo supra:

Fato Gerador	Primeiro dia do exercício seguinte	Cinco anos após	Ciência da autuação
30/09/2008	01/01/2009	31/12/2013	27/12/2013

Afastada a preliminar de decadência, passa-se a apreciar as demais questões trazidas no recurso voluntário.

Para que conheçamos o litígio posto, de se resumir os elementos que constam nos autos:

### **DOS AUTOS DE INFRAÇÃO**

Foram lavrados Autos de Infração de fls. 02/17 (que têm como parte integrante o Termo de Verificação Fiscal - TVF), pela SRRF/5ª REGIÃO FISCAL, com ciência da Interessada em 27/12/2013, os quais lhe exigem créditos tributários de **IRPJ**, no valor de **R\$ 68.928.399,18**, e de **CSLL**, no valor de **R\$ 25.475.776,24**, acrescidos de multa de ofício **qualificada** (150%) e de juros de mora.

No TVF (fls.18 a 78), a fiscalização aponta que, resumidamente:

### ***I – A AÇÃO FISCAL***

*10. Serão lançados no processo nº 13502.721126/2013-35 as infrações atribuídas à IPIRANGA PETROQUÍMICA (IPQ), CNPJ 88.939.236/0001-39, extinta em 30/09/2008, figurando a incorporadora BRASKEN como responsável por sucessão.*

*11. As infrações praticadas diretamente pela BRASKEN, como contribuinte, são lançadas no processo nº 13502.721345/2013-14.*

*[...]*

*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 nº13502.721126/2013-35):*

*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 cinqüenta 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."*

Durante a ação fiscal, em atendimento à intimação, a empresa incorporadora alegou à fiscalização que efetuou tal procedimento já que, em razão da extinção da empresa incorporada, seria inaplicável a limitação à compensação de prejuízos fiscais.

O Auditor-Fiscal não aceitou o argumento, e efetuou o lançamento em face da incorporadora, para exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude da compensação acima do limite legal, por entender que o procedimento do contribuinte não encontra amparo legal.

Ainda, teria **qualificado** a multa de ofício por considerar que a conduta de informar a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL em montantes superiores ao permitido em outra rubrica (Outras Exclusões) teria o condão de "*ludibriar e retardar o conhecimento pela receita Federal da verdadeira Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL...*".

No TVF, item **III.4. DA NÃO DECADÊNCIA**, a autoridade fiscal considera que o prazo de contagem da decadência, neste caso dos autos, se faria pelo disposto no inciso I do art.173 do CTN, por força da conduta dolosa da Contribuinte, além da seguinte constatação, onde acrescentou:

*75. Ademais não houve pagamento de IRPJ e CSLL na apuração de encerramento por incorporação da IPQ, na data de 30/09/2008, pois a contribuinte apurou as bases de cálculo daqueles tributos igual a zero. Portanto, também por conta disso, a contagem do prazo para início da decadência não é o do parágrafo 4º do art.150 do CTN (da data da ocorrência do fato gerador), pois não houve antecipação de pagamento (conforme estabelece o caput do art.150).*

*76. Ressalve-se que a IPQ apurou estimativas de CSLL (Código Receita 2484 - CSLL - DEMAIS ESTIMATIVAS) e IRPJ (Código Receita 2362 - IRPJ - OB L REAL - DEMAIS EST MENSAL) em alguns meses de 2008. Entretanto, como considerou indevidos os valores apresentou PER/DCOMP e o compensou integralmente: o saldo negativo de IRPJ, através dos PER/DCOMP ...; o saldo negativo de CSLL, através dos PER/DCOMP ...;*

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Após uma síntese dos fatos, alega a decadência do lançamento com base no art.150 do CTN, uma vez que "*tendo sido realizados pagamentos antecipados, e ausentes o dolo, fraude e a simulação...*"; que também na forma prevista no art.173, I do CTN haveria a decadência, "*pois a entrega da DIPJ de encerramento em 31/10/2008 fez antecipar para esta data o início da fluência do quinquênio legal.*"

Caso assim não se entenda, que seja deduzido do IRPJ o montante do PAT.

Quanto ao mérito, que havia um panorama jurisprudencial à época que lhe permitia a compensação integral sem observância da trava legal de 30%, quando da incorporação de empresa, sendo incabível também a multa de ofício qualificada e cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

## **DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA**

Manteve integralmente o crédito tributário.

Rejeitou a preliminar de decadência, com citação ao Parecer PGFN/CAT N° 1617/2008, acrescentando:

*Do exposto acima se conclui que, não havendo pagamento, integral ou parcial, os tributos sujeitos a lançamento por homologação subordinam-se ao disposto no art.173, inciso I, do CTN, segundo o qual o prazo de decadência começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador:*

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

*Antes de abordar a circunstância ressaltada no § 4º do art. 150 do CTN (dolo, fraude ou simulação), que por si só remete à regra prevista no art. 173, I, do mesmo diploma, cabe observar que o pagamento ou a compensação de estimativas mensais não se confunde com o pagamento antecipado (parcial) dos créditos tributários debatidos, apurados no ajuste do encerramento do período.*

*Como a impugnante apurou na DIPJ de encerramento bases tributáveis, do IRPJ e da CSLL, iguais a zero, não houve pagamento dos referidos tributos, mostrando-se inaplicável a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.*

*Entretanto, independentemente de pagamento antecipado, demonstrados o dolo e a fraude na conduta realizada pela impugnante, consistente em ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador mediante oferecimento de informações falsas na declaração de rendimentos, a regra aplicável à contagem do prazo decadencial é a do inciso I e parágrafo único, do art. 173, do CTN.*

[...]

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

As questões levantadas são basicamente as mesmas trazidas na Impugnação, insurgindo-se, entretanto, a Recorrente quanto às conclusões postas na decisão recorrida, que a seguir se resume:

### **2. DAS RAZÕES DA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

## **2.1 DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PELAS REGRAS DO ART.150, PARÁGRAFO 4º, DO CTN**

*Em regra, a ocorrência do fato gerador do IRPJ sujeito à apuração anual ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Contudo, nas hipóteses de incorporação, cisão ou fusão, como é o caso aqui discutido, considera-se ocorrido o fato tributário na data do referido evento societário, conforme disposto nos arts.1º e 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, e referendado pela jurisprudência desse Colegiado.[...]*

*In casu, a IPQ foi incorporada em 30/09/2008, operando-se a decadência do direito do Fisco de exigir eventual IRPJ e CSLL na apuração de encerramento em 30.09.2013, quase dois meses antes da data em que efetivado o lançamento ora combatido.*

*Diante disso, a Recorrente passa a evidenciar que não praticou absolutamente nenhum ato com intuito de fraudar a lei ou de praticar sonegação fiscal, ainda que em conluio. Em seguida, restará também demonstrado que foram feitas antecipações dos tributos ao longo do ano-calendário, impondo-se a contagem do prazo decadencial pelo parágrafo 4º do art. 150 do CTN.*

### **2.1.1. Ausência de Dolo, Fraude, Sonegação, Conluio**

[...]

### **2.1.2. PAGAMENTO ANTECIPADO - QUITAÇÃO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ/CSLL**

*De fato, não há como ignorar os recolhimentos/compensações das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL. As naturezas dessas parcelas, por óbvio, somente podem seguir a sorte dos respectivos principais, isto é, os próprios tributos apurados na DIPJ. Se tivessem outras naturezas, a DRJ deixou de elucidar quais seriam elas.*

[...]

*Tais recolhimentos/compensações representam verdadeiras antecipações do IRPJ e da CSLL que eventualmente venham a ser apuradas na declaração apresentada no encerramento do exercício, cabendo ao contribuinte complementá-lo, caso insuficiente, ou se for o caso, pleitear a restituição daquilo que tenha excedido o efetivo débito.*

[...]

*Neste sentido, 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, independentemente de terem sido apurados saldos negativos de IRPJ e da CSLL. Senão vejamos:*

*"EMENTA: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005. DECADÊNCIA. IRPJ/CSLL. PAGAMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVAS MENSAIS. INEXISTÊNCIA DE DOLO. PRAZO DECADENCIAL QUE SE INICIA NO DIA SEGUINTE A DATA DO FATO GERADOR. Os valores recolhidos a título de estimativas mensais são deduzidos do imposto devido, apurado no encerramento do período-base. Em sendo deduzidos do valor do tributo devido possuem a mesma natureza deste e correspondem à antecipação de pagamento. O mesmo aplica-se em relação aos tributos retidos na fonte. Preliminar acolhida. Recurso Voluntário Provido."*

*Na situação apreciada pelo acórdão acima ementado, a DRJ havia afastado a aplicação do parágrafo 4º do art.150 do CTN, ao argumento de que o contribuinte apurou saldos negativos de IRPJ e da CSLL ao final do período-base, o que supostamente afastaria a existência de pagamento antecipado.[...]*

*[...] o simples fato de terem sido apurados saldos negativos de IRPJ e da CSLL não é motivo bastante para desqualificar os pagamentos realizados de IRPJ/CSLL, pois ao quantificar o crédito tributário para efetuar o pagamento de forma espontânea, o contribuinte dá conhecimento ao Fisco da ocorrência do fato gerador de tributo sujeito a lançamento por homologação, provocando-o a avaliar a lisura da atividade por ele exercida (art.150 do CTN).*

*O art.173 do CTN, por outro lado, aplica-se aos casos em que o contribuinte deixou de realizar pagamentos que dão ao Fisco o conhecimento da ocorrência do fato gerador. Nesses casos, o Fisco dispõe de um prazo um pouco maior para lançamento.*

*Logo, desde a primeira estimativa mensal quitada ou retenção sofrida pela IPQ, o Fisco passou a ter conhecimento da existência de bases de cálculo estimadas e os seus respectivos recolhimentos, independentemente de, ao final do período, a apuração realizada pela Recorrente resultar em saldo negativo de IRPJ e da CSLL.*

### ***2.1. Da Decadência do Crédito Tributário - Contagem do Prazo Decadencial Pelas Regras do Art.150, Parágrafo 4º do CTN.***

Neste item, a Recorrente, inicialmente, tece longo arrazoado no sentido de ver afastado o entendimento da Fiscalização de que teria agido de forma dolosa, o que, se acatado, as regras de decadência permaneceriam na conta do parágrafo 4º do art.150 do CTN.

Adianto que se trata de uma questão superada, uma vez que o acórdão embargado já se encarregou de apontar seus fundamentos pelo afastamento da **qualificação** da multa de ofício, os quais concordo e que utilizarei como razão de decidir.

#### ***2.1.2 Pagamento Antecipado - Quitação das Estimativas Mensais de IRPJ/CSLL.***

Esta situação aventada pela Recorrente já foi devidamente enfrentada pela decisão de piso, ora ratificada por ocasião dos comentários que fiz na apreciação e acolhimento dos embargos de declaração.

## **2.2. Ainda sobre a Decadência - Antecipação da Contagem do Prazo Ante a Entrega da DIPJ.**

Neste item, os argumentos em nada diferem do apresentado na Impugnação, de forma que me reporto ao relatório e conclusão dada pela decisão de piso, que adoto como razão de decidir:

### **"Relatório**

#### **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.*

### **Voto**

*Não encontra respaldo legal o argumento da defesa no sentido de que, tendo a DIPJ de encerramento sido entregue em 31.10.2008, teria sido antecipada a fluência do prazo previsto no artigo 173 para esta data, vindo a expirar referido prazo cerca de dois meses antes da lavratura do Auto de Infração impugnado.*

*É certo que a partir da entrega da DIPJ o lançamento poderia ter sido efetuado, porém, o "primeiro dia do exercício seguinte" é o dia 01/01/2009, data em que se inicia a contagem do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, vindo a extinguir o direito do Fisco somente em 31/12/2013.*

*E, tendo a contribuinte sido cientificada da autuação em 27.12.2003, os créditos tributários não se encontravam decaídos à data do lançamento.*

## **2.3. Da Possibilidade de Compensação de PF/BCN sem Observância do Limite de 30% do Resultado Apurado na Hipótese de Incorporação**

A matéria a ser analisada diz respeito à incidência da norma de limitação de compensação de prejuízos e de base negativa da CSLL na extinção de empresas, por incorporação.

No caso, há que se decidir se pelo fato de a empresa Ipiranga Petroquímica S/A (IPQ) ter sido incorporada pela Recorrente (BRASKEM S/A), poderia, na última declaração apresentada em seu próprio nome, compensar os prejuízos acumulados e base de

cálculo negativa de CSLL sem observar o limite de 30% estabelecido pela Lei nº 9.065, *in verbis*:

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

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

*Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação." (grifei)*

Consoante se verifica, o legislador não fez qualquer ressalva quanto à obrigatoriedade da observância do limite de 30% que pudesse contemplar a tese aventada pela Recorrente, que alega o afastamento da limitação em caso de incorporação da pessoa jurídica.

Neste item, os argumentos trazidos no recurso voluntário em nada diferem, de maneira substancial, do apresentado na Impugnação, de forma que me reporto à conclusão dada pela decisão de piso, que adoto como razão de decidir:

#### **Voto**

*Conforme se depreende dos dispositivos acima transcritos, a legislação é clara ao estabelecer, de maneira universal, o limite de 30% para a compensação tanto dos prejuízos fiscais, quanto da base de cálculo negativa da CSLL.*

*Sendo assim, a exceção pleiteada pela contribuinte, referente ao evento societário de cisão total, não encontra qualquer respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria.*

*Afigura-se suficiente para rejeitar os argumentos levantados pela impugnante, no sentido da compensação integral da base apurada, o fato de ser defeso à Administração afastar a aplicação de lei ou ato normativo por questões relativas a ilegalidades ou inconstitucionalidades que supostamente os viciem.*

*Outrossim, mostra-se inverídica a alegação de que, à época dos fatos, a jurisprudência administrativa seria unânime no sentido de não ser aplicável a 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, havendo real dissenso sobre esse assunto na instância superior administrativa, conforme evidenciaram as autoridades fiscais no trecho abaixo reproduzido:*

*41. No âmbito administrativo, a Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 105-15.908, na Sessão de 16 de agosto de 2006, decidiu a limitação à compensação dos prejuízos fiscais (trava dos 30%), incide também quando da declaração final de pessoa jurídica extinta por incorporação.*

*Eis a ementa:*

*INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas que regem a matéria.*

*42. Essa decisão foi mantida pelo Acórdão nº 9101-00.401, da 1ª Turma da CSRF, publicado no DOU de 02.03.2011, assim ementado:*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.*

*Ademais, no que concerne ao questionamento da natureza da compensação em debate, cabe ressaltar que, antes mesmo de se considerar a existência de prejuízos e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, já há um acréscimo patrimonial, na forma de **lucro**, apto a ser alcançado pela tributação. O ente tributante, diante da constatação de que há prejuízos fiscais ou bases negativas de CSLL acumulados, pode permitir ajustes adicionais ao lucro do período, por meio de sua compensação - porém não está obrigado a tanto, e pode fazê-lo impondo limitações.*

*É o que fez o legislador, limitando o aproveitamento dos prejuízos no tempo (como era o caso da legislação anterior à Lei nº 8.981/95), ou quanto a valores (a trava dos 30%, imposta pela*

*Lei nº 9.065/95 e discutida nestes autos), ou ainda em determinadas circunstâncias (basta lembrar o artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que impede o aproveitamento dos prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de controle societário e do ramo de atividade da pessoa jurídica, ou ainda o artigo 33 do mesmo diploma legal, que veda a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora, nos casos de cisão, incorporação ou fusão).*

*Pode-se, de fato, concluir que a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, assim como das bases de cálculo negativas da CSLL, nada mais é que um benefício fiscal, entendimento esposado pelo próprio Superior Tribunal de Justiça. Confira-se nesse sentido decisão a respeito do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87:*

*"RECURSO ESPECIAL Nº 1.107.518 - SC*

*DJE DE 25/08/2009*

*TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SUCESSÃO DE PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO - VEDAÇÃO - ART. 33 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO OCORRÊNCIA.*

*1. Inexiste violação ao art. 535, II, do CPC se o acórdão embargado expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.*

*2. Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.*

*3. A limitação à compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente.*

*4. Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.*

*5. O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária.*

*6. Recurso especial não provido." (destacou-se)*

*Do voto da relatora Ministra Eliana Calmon extrai-se o seguinte trecho, em que se esclarece o raciocínio anteriormente esposado:*

*"O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando*

*inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva.*

*Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN.*

*A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão-somente as balizas constitucionais.*

[...]

*Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelos entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor."*

*Por tais motivos conclui-se que a limitação de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, imposta em caráter universal pela Lei nº 9.065/95, não depende da possibilidade de seu aproveitamento posterior pela própria empresa ou pela sucessora, ao contrário do alegado pela impugnante.*

*Assim, devem ser ratificadas a exegese do dispositivo legal e a subsunção operadas pela autoridade fiscal, ambas decorrentes da auditoria fiscal levada a efeito na empresa.*

#### **2.4. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA**

Neste item, me reporto à conclusão dada no acórdão embargado, que adoto como razão de decidir:

*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. 14.42114.496)?*

*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. [...]*

## **2.5. DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

### **Dos juros de mora sobre a multa de ofício**

A questão já foi objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

#### **Súmula CARF nº 108**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

## **2.6. DO DIREITO À DEDUÇÃO DO INCENTIVO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR**

Neste item, a decisão de piso se manifestou no sentido de que programas desta natureza podem se utilizados no cálculo do tributo a apagar, tratando-se, entretanto, de uma faculdade do contribuinte, onde concluiu que:

*O direito a descontos legais, tais como os do programa indicado, configuram faculdade dos contribuintes, ou seja, podem ou não ser utilizadas no cálculo do tributo a pagar e, se utilizadas, devem ser observadas as condições e os limites de cálculo estabelecidos.*

*No caso em apreço, a pretensão não merece amparo, visto que a impugnante apenas alega que teria direito a descontar do IRPJ devido gastos relativos ao PAT, sem apresentar suporte documental hábil a comprovar tais dispêndios e a regularidade de sua adesão ao referido programa, no período em questão.*

A Recorrente apresentou seu cálculo do valor a ser deduzido, onde teria incorrido em gastos com o PAT no valor de R\$ 1.553.032,98, que seriam despesas com alimentação, em 30/09/2008, que teria apresentado a documentação na fase impugnatória e que, aplicando-se o percentual de 15% a IPQ teria direito de deduzir R\$ 232.954,95.

Na Impugnação apresentada, constam como documentos (DOC.13) a que se refere a Recorrente, um Balancete 09/2008, onde se apontam saldos de várias contas, entre elas aquelas citadas no recurso (Alimentação contas 311-202 e 521-202), cujos saldos, somados, importam em R\$ 1.553.032,98, o que, *data vênia*, isoladamente, não é prova suficiente à pretensão da Recorrente.

Ainda, além de a dedução ser uma opção da Recorrente (que não a exerceu por trilhar outros caminhos) os dispositivos a serem observados para concessão deste benefício constam disciplinados nos art.581 a 587 do RIR/99, dentre os quais destaco:

*Art.587. A pessoa jurídica deverá destacar contabilmente, com subtítulos por natureza de gastos, as despesas constantes do programa de alimentação do trabalhador.*

Sob qualquer ângulo que se analise, não há como conceder agora a dedução de tal benefício.

### **Conclusão**

Voto em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para alterar a decisão recorrida no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, quanto ao mérito, dar provimento ao recurso para, tão somente, afastar a **qualificação** da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano

## Voto Vencedor

Conselheira Leticia Domingues Costa Braga - Redatora designada.

Inicio a redação do voto vencedor pedindo *maxima venia* ao Ilustre Conselheiro relator, responsável pelo brilhante voto, para discordar do seu entendimento no que tange ao conhecimento dos embargos por existência de omissão.

Cuidam os autos de compensações de prejuízos fiscais da sucedida IPQ que foi incorporada em 30/09/2008 tendo a autuação ocorrido depois do prazo decadencial, qual seja 30/09/2013.

Decidiu-se pela decadência tendo em vista que a contribuinte apurou imposto e o pagou nos meses devidos, conforme decidido no acórdão embargado:

*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.*

Ocorre que a Fazenda, inconformada com a decisão, interpôs os presentes aclaratórios, tendo em vista ter restado omissos no acórdão embargado que a contribuinte se utilizou dos valores "pagos" em estimativa nos períodos antecedentes para realizar compensações, não restando, na sua opinião, qualquer pagamento para demarcar o prazo decadencial.

Contudo, não há qualquer omissão no julgado, pois o que foi considerado é que o recolhimento de estimativas devem demarcar o prazo decadencial, independentemente de haver compensações ou pagamentos posteriores. Certo é que o acórdão não explicita com essa clareza, contudo essa é a única interpretação possível da frase da ementa que expressamente diz que " o recolhimento de estimativas caracteriza o pagamento para fins de demarcar o prazo decadencial".

Nesse sentido, não há qualquer omissão no julgado, tendo em vista que essa é a única forma de interpretar o texto acima, ou seja, o que marca o prazo decadencial é o recolhimento de estimativas e não qualquer ato posterior do contribuinte.

Assim, não restando configurada a omissão, deve ser rejeitados os embargos declaratórios.

*(assinado digitalmente)*

Leticia Domingues Costa Braga - Redatora designado.

Processo nº 13502.721126/2013-35  
Acórdão n.º **1401-003.014**

**S1-C4T1**  
Fl. 17.038

---