



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

Processo n° 13609.721302/2011-89
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.851 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria Glosa de compensação de prejuízos
Recorrentes VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Restando explicitado no lançamento sua fundamentação e os critério utilizados na apuração das glosas de prejuízos fiscais, não há que se falar em nulidade. Eventuais erros cometidos na apuração da base de cálculo não tem o condão de invalidar o lançamento, devendo ser apreciados em seu mérito.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

O Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação e constitui ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros contábeis e fiscais de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ. No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a alegação de nulidade do lançamento e em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, em acolher a arguição de decadência, divergindo o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que fará declaração de votos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/05/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 27

/05/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por EDELI PEREIRA BES

SA

Impresso em 27/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 13609.721302/2011-89
Acórdão n.º **1302-001.851**

S1-C3T2
Fl. 468

(assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa- Presidente.

(assinado digitalmente)
Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix

Relatório

VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário de IRPJ E CSLL no valor total de R\$ 13.006.646,80, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 02/03.

O acórdão decorrido traz uma descrição sumária da autuação, da qual transcreve-se parcialmente, *verbis*:

Auto de infração de IRPJ

O autuante, remetendo-se ao relatório de auditoria fiscal a folhas 101 a 134, atribui à autuada uma só infração referente ao ano-calendário de 2006, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES – Compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista reversões dos prejuízos após o lançamento das infrações constatadas. Enquadramento legal: artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977; artigo 31 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 04.11.1991; artigo 424, artigo 426, § 1º, ambos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 (RIR 1994); artigo 247, artigo 250, inciso III, artigo 251, parágrafo único, artigos 456, 458, 509 e 510, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999; artigo 34 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996.

Auto de infração de CSLL

O autuante atribui à autuada uma só infração referente ao ano-calendário de 2006, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – COMPENSAÇÃO INDEVIDA – Valor apurado conforme relatório de auditoria fiscal anexado a folhas 101 a 134. Enquadramento legal: artigo 2º, e seus parágrafos, e artigo 6º, parágrafo único, ambos da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 58 da Lei nº 8.891, de 1995; artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995; artigo 37 da Lei nº 10.637, de 2.002.

RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

No relatório de auditoria fiscal a folhas 101 a 134 o autuante apresenta a motivação do lançamento. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

Foi iniciado procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) do ano-calendário 2006, em virtude de diferenças apuradas em valores compensados de prejuízo fiscal na apuração do lucro real, e de base de cálculo negativa da CSLL de períodos bases anteriores. Os valores informados DIPJ 2007 estão superiores aos valores apurados no sistema SAPLI da RFB, conforme tabela adiante.

Período de apuração 01/2006 até 12/2006	Compensado em DIPJ	Constantes nos sistemas da RFB
Prejuízo compensado	R\$ 81.483.960,30	R\$ 62.033.558,12
Base de Cálculo Negativa	R\$ 95.462.915,63	R\$ 84.979.973,66

Da análise da planilha apresentada pelo contribuinte, concluiu-se que houve compensação a maior de prejuízos fiscais do IRPJ e base de cálculo negativa da CSLL que não constam dos sistemas da RFB (SAPLI). Para melhor esclarecimento dos valores apurados pela RFB elaboraram-se as planilhas abaixo que demonstram ano a ano o saldo existente e as compensações efetuadas em conformidade com os valores declarados em DIPJ. Ao final verifica-se que o saldo existente em 2006 confere com os dados da tabela supra.

[...]*¹

Os valores supracitados são em seguida usados em planilha para demonstrar as glosas efetuadas, os valores concedidos ao contribuinte pela análise das DIPJ, e para calcular, pela diferença entre ambos, o valor da glosa efetiva.

PLANILHA DE GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS (EM R\$)

ANO	VALOR DA GLOSA	AJUSTE EFETUADO NA DIPJ	GLOSA EFETIVA
1995	12.791.175,85	3.055.495,43	9.735.680,42
1996	1.480.329,26	0,00	1.480.329,26
1997	1.143.060,73	0,00	1.143.060,73
1998	644.205,80	0,00	644.205,80
1998	854.857,95	0,00	854.857,95
1998	90.444,66	0,00	90.444,66
2000	0,00	34.779,31	-34.779,31
2001	0,00	69.418,34	-69.418,34
2002	0,00	6.101.744,95	-6.101.744,95
2002	6.977.873,57	0,00	6.977.873,57
2003	4.729.893,00	0,00	4.729.893,00
TOTAL	28.711.840,82	9.261.438,03	19.450.402,79

NOTA 01 : Os ajustes feitos em 1996, 1997 e 1998 na coluna VALOR DA GLOSA foram calculados pela diferença entre o valor do prejuízo fiscal calculado pelo contribuinte conforme planilha apresentada à fiscalização e o valor constante em DIPJ (ver relatório do SAPLI), ou seja:

1996 - R\$1.480.329,26 = R\$50.909.397,99 - R\$49.429.068,73;

1997 - R\$1.143.060,73 = R\$17.251.144,77 - R\$16.108.084,04;

1998 - R\$644.205,80 = R\$3.932.706,28 - R\$3.288.500,48;

1998 - R\$854.857,95 = R\$6.174.120,45 - R\$5.319.262,50

1998 - R\$90.444,66 = R\$90.444,664,59 - R\$90.354.219,93 (ajuste para 99,90% do prejuízo fiscal decorrente de Cisão Parcial).

NOTA 02: Os ajustes feitos em 2002 e 2003 na coluna VALOR DA GLOSA devem-se a alterações dos valores compensados pelo

contribuinte (planilha) e o apurado pela fiscalização (ver relatório do SAPLI) conforme abaixo.

2002 - R\$6.977.873,57 - houve em 30/11/2007 fiscalização externa, processo 10620.001277/2007-91, que alterou o Lucro real antes das compensações de R\$1.375.493,47 para R\$24.635.192,02. Esta variação de R\$23.259.698,55 alterou, também, a compensação limitada a 30% sobre o lucro real de R\$412.648,04 para R\$6.977.873,57 (30% de 23.259.698,55);

2003 - R\$4.729.893,00 = R\$31.529.729,06 (VER RELATÓRIO DO SAPLI) R\$26.799.836,06 (PLANILHA).

NOTA 03: Os valores da coluna AJUSTE EFETUADO NA DIPJ decorrem de valores de prejuízo fiscal apontados em DIPJ (ver relatório do SAPLI) que não constam na planilha apresentada pelo contribuinte, ou seja:

1995 - R\$3.055.495,43 = R\$24.907.511,82 (DIPJ) - R\$21.852.016,39 (planilha);

2000 - R\$34.779,31 - valor de resultado não operacional compensável com lucro real do período;

2001 - R\$69.418,34 - valor de resultado não operacional compensável com lucro real do período;

2002 - R\$6.101.744,95 - valor de resultado não operacional compensável com lucro real do período.

NOTA 04: O valor da glosa de R\$12.791.175,85 deve-se à compensação indevida do resultado da correção monetária complementar - diferença IPC/BTNF informada pelo contribuinte na planilha apresentada.

No final da década de 1980, havia a preocupação, devido aos altos índices inflacionários, de se proceder à correção das contas patrimoniais. Buscava-se com isso expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo sobre a qual recairia o imposto de renda no período base apurado.

Esta correção monetária estava prevista na Lei 7.799/89 que optou por adotar um índice que melhor refletisse o fenômeno inflacionário, o BTNF, atualizado mensalmente pelo IPC. Essa lei obrigou, ainda, as empresas a registrar o ajuste em conta cujo saldo era computado no resultado do exercício.

No ano-base de 1990, houve alteração dos critérios de cálculo da correção monetária do balanço pelas Medidas Provisórias nº 189/1990, 195/1990, 200/1990, 212/1990 e 237/1990, convertidas na Lei nº 8.088, de 31/10/1990, que estabeleceu o reajuste do BTN pelo IRVF (índice de Reajuste de Valores Reais). Essa mudança gerou diferenças entre o valor real da inflação apurada pelo IPC e o fixado pelo IRVF.

Atento a esta distorção, o legislador houve por bem editar a Lei nº 8.200/91, a qual, além de determinar, a partir de fevereiro/1991, que a correção monetária fosse feita pelo INPC, disciplinou os efeitos do ajuste relativo ao ano de 1990. Em seu art. 3º consta o tratamento dado à diferença verificada entre a variação do IPC e o BTNF.

Agindo desta forma, o legislador evitou a tributação de resultados da correção monetária anteriores à edição da Lei e eliminou efeitos, positivos e negativos, em resultados futuros.

O artigo 34 da IN SRF 11/96 e os artigos 456 e 458 do RIR 1999 contêm disposições da Lei nº 8.682, de 14/07/1993, e do Decreto nº 332, de 04/11/1991, que alteraram o inciso I do art. 3º da Lei 8.200/91 e acrescentaram novas medidas para o tratamento dos saldos da diferença IPC/BTN apurados.

Houve, com a edição desses mandamentos legais, regras claras quanto às condições e limites temporais que deveriam ser seguidos para o aproveitamento (dedução/exclusão) do saldo devedor da diferença da correção monetária relativa ao período-base de 1990, de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1989. O prazo para aproveitamento era 31 de dezembro de 1998. Outra condição imposta era de que houvesse nos períodos-bases de 1990 a 1993, respectivamente, lucro real suficiente para absorver seu valor (§ 2º, art. 40 do Decreto nº 332, de 04/11/1991). Essa condição não foi atendida, pois o contribuinte apurou prejuízo fiscal no período de 1990 até 1993, conforme tabela abaixo.

ano	Valor apurado
1990	(-) Cr\$684.706.346,00
1991	(-) Cr\$8.702.306.213,00
1992	(-) Cr\$42.277.408.082,00 (*)
1993	(-) CR\$39.907.855,00 (**)

(*) Saldo de prejuízo em dezembro/1992 após as compensações mensais feitas no decorrer do ano (ver planilhas 04 a 15);

(**) Saldo de prejuízo em dezembro/1993 após as compensações mensais feitas no decorrer do ano (ver planilhas 16 a 25).

Quanto à correção monetária suplementar da diferença de IPC/BTNF do ano-base 1990, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já manifestou seu entendimento acerca dessa matéria ao responder a questão nº 8 do Boletim Central nº 77, de 1998, nos seguintes termos: *"Se a empresa deixar de excluir o saldo do IPC (art.3º da Lei nº 8.200/91) em 98, ele não pode aproveitar nas condições do artigo 34, parágrafo único da IN 11/96? Resposta: A legislação específica que trata do aproveitamento dos saldos da correção IPC/BTNF estabeleceu um prazo máximo de dedução destes efeitos para o exercício de 1998, a partir do qual cessa o direito de exclusão. Quando o art. 34 da IN SRF nº 11/96 trata do aproveitamento de exclusões do lucro líquido para fins de apuração do lucro real em períodos posteriores ao que deveria ter sido procedido o ajuste, ele estabeleceu regras para utilização limitadas ao prazo de validade legal destas exclusões, ou seja, se uma pessoa jurídica deixou de excluir saldos de IPC/BTNF em 1997 poderá fazê-lo em 1998, desde que este ajuste não produza efeitos diversos do que teria produzido em 1997, entretanto os saldos não aproveitados em 1998 não têm amparo legal para seu aproveitamento em 1999.*

Diante do exposto, o contribuinte teve fulminado seu direito à exclusão da correção monetária complementar IPC/BTNF referente ao período-base 1990 (R\$10.947.755,88, conforme planilha, Anexo P, e Folha nº29 da Parte B do LALUR, ambos apresentados pelo contribuinte) e à diferença IPC/BTNF referente a prejuízos fiscais apurados até 1989 (R\$1.843.419,97, conforme planilha, Anexo P, e Folha nº28 da Parte B do LALUR, ambos apresentados pelo contribuinte) em

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL (ANO A ANO)

[...] **2

Os valores supracitados são em seguida usados em planilha para demonstrar as glosas efetuadas, os valores concedidos ao contribuinte pela análise das DIPJ, e para calcular, pela diferença entre ambos, o valor da glosa efetiva.

PLANILHA DE GLOSA DE SALDO NEGATIVO DA CSLL VALORES EM R\$
(REAIS)

ANO	VALOR DA GLOSA	AJUSTE EFETUADO NA DIPJ	GLOSA EFETIVA
1995	4.120.337,43	344,11	4.119.993,32
1998	117.533,96	0,00	117.533,96
2002	6.245.414,84		6.245.414,84
TOTAL	10.483.286,23	344,11	10.482.942,12

NOTA 01 : O valor da glosa em 1998, R\$117.533,96 = R\$117.533.952,59 - R\$117.416.418,63 (ajuste para 99,90% do prejuízo fiscal decorrente de cisão parcial).

NOTA 02 : O valor da glosa em 2002, R\$6.245.414,84 = R\$6.159.7224,94 (*) + R\$85.689,90 (**)

(*) Valor da compensação efetuada, tendo como origem a fiscalização externa, processo 10620.001227/2007-91, que alterou a base de cálculo negativa da CSLL do ano-calendário 2002 de (-) R\$2.727.282,07 para BC positiva da CSLL R\$20.532.416,09. Essa alteração acarretou compensação de 30% deste valor = R\$6.159.714,94 = 0,30 x R\$20.532.416,09.

(**) Valor utilizado indevidamente pelo contribuinte que consta na planilha entregue por ele.

NOTA 03: O valor de R\$344,11 refere-se ao valor constante da DIPJ (ver relatório do SAPLI) e que não foi aproveitado na planilha entregue pelo contribuinte.

NOTA 04: A glosa de R\$4.120.337,43 refere-se à diferença de correção monetária IPC/BTNF e vale para a CSLL as mesmas considerações supracitadas para a glosa do IRPJ. Essa equiparação mostra-se desnecessária, visto que o art.41 do Decreto nº 332, de 04/11/1991 já dispunha que o resultado da correção monetária de que trata o CAPÍTULO II (Da Correção Montaria com Base no IPC) não influirá na base de cálculo da contribuição social.

Houve o cometimento de uma infração relativa ao IRPJ e outra relativa à CSLL. No caso do IRPJ, utilização de prejuízo fiscal acima do saldo existente conforme relatado acima, sujeita à glosa do valor compensado indevidamente. Base legal: Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99; Art.64 do Decreto-lei nº 1.598/1977; Art. 31 da Lei nº9.249/95; Arts. 456 e 458 do RIR/99; Art. 426, § 1º, do RIR/94; Art.424 do RIR/94; Art. 40, § 2º, do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991; Art. 34 da IN SRF nº 11/96.

No caso da CSLL, utilização de base de cálculo negativa da CSLL acima do saldo existente conforme relatado acima, infração também sujeita à glosa do valor compensado indevidamente. Base legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95; Art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; parágrafo único do art. 6º da Lei 7.689/88.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação tempestiva, tendo suas alegações sido sintetizadas no acórdão recorrido, *verbis*:

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Conforme aviso de recebimento a folhas 135, por via postal a autuada foi notificada dos lançamentos em 21.10.2011, uma sexta-feira. Em 21.11.2011 apresentou a impugnação juntada folhas 137 a 158. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da impugnação apresentada.

Objeto da autuação

Com relação à glosa procedida pela fiscalização, os valores relativos ao ano-calendário de 1995, nos montantes de R\$ 12.791.175,85 (IRPJ) e R\$ 4.120.337,43 (CSLL), referem-se ao aproveitamento da correção monetária complementar decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF.

Os valores de R\$ 6.977.873,57 (IRPJ) e R\$ 6.245.414,84 (CSLL) [de acordo com o relatório fiscal, do valor total de R\$ 6.245.414,84, R\$ 85.689,90 decorrem de valores supostamente utilizados a maior pela impugnante, o que teria sido apurado pela fiscalização com base na planilha de controle apresentada pela impugnante em 23.08.2010], relativos ao ano-calendário de 2002, decorrem de divergências entre as informações constantes da DIPJ transmitida pela Impugnante e do sistema SAPLI da RFB, principalmente em razão de supostos ajustes promovidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de lançamento de ofício (processo administrativo n. 10620.001277/2007-91), os quais teriam sido refletidos no sistema SAPLI, mas não na DIPJ do contribuinte.

Os valores remanescentes decorrem das supostas divergências entre os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL indicados na planilha de controle da Impugnante, em comparação com as DIPJs e o sistema SAPLI, em relação aos quais não houve a adequada indicação, por parte do agente fiscal, dos motivos que justificaram as divergências supostamente apuradas no procedimento de fiscalização.

Especificamente com respeito aos valores relativos a 1995, convém esclarecer que, em 10.01.1995, a impugnante ajuizou a medida cautelar preparatória n. 95.0100002-8, a fim de que não fosse compelida ao pagamento do IRPJ e da CSLL relativos ao período de julho a setembro de 1994, em razão da dedução integral do saldo devedor de correção monetária complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTNF. A medida cautelar visava apenas prevenir eventual autuação por parte do fisco até que fosse proferida decisão final na ação ordinária a ser proposta pela Impugnante.

A ação ordinária n. 95.0100176-8 foi ajuizada pela impugnante em 03.02.1995, com o objetivo de ver reconhecido o seu direito à dedução imediata e integral da correção monetária complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTNF no ano-calendário de 1990, sem a necessidade de observância das restrições previstas no artigo 3º da Lei n. 8.200/91.

Após sentença desfavorável em primeira instância, a ação ordinária foi julgada improcedente pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região Fiscal, com base no argumento de que a dedução do saldo devedor de correção monetária complementar constituiria mero benefício fiscal, a ser usufruído dentro do prazo de seis anos-calendários (sic) a partir de 1993, conforme previsto no artigo 3º da Lei n. 8.200/91.

Considerando a decisão desfavorável proferida na ação judicial em questão, bem como as supostas divergências indicadas acima, a fiscalização houve por bem recalcular o montante do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, apurados no ano-calendário de 1995, recompondo as bases de cálculo desses tributos, relativas aos períodos subseqüentes àquele, o que, por conseqüência, resultou na alegada compensação a maior de tais valores no ano-calendário de 2006.

Porém, a autuação fiscal em questão não reúne condições para prosperar, em razão da impossibilidade de revisão de fatos ocorridos e registrados em períodos atingidos pela decadência.

Da nulidade dos autos de infração

O artigo 10 do Decreto n. 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal federal, estabelece expressamente os requisitos que devem ser observados pelas autoridades fiscais na lavratura do auto de infração, sob pena de nulidade.

A exigência de fundamentação adequada dos atos administrativos decorre dos princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados pelo artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988 (CF 1988). Para exercer adequadamente o seu direito de defesa contra os atos praticados pelos agentes públicos, o administrado precisa ter acesso aos motivos de fato e de direito que os fundamentam.

Assim, por ocasião da lavratura de autos de infração, as autoridades fiscais têm o dever de indicar adequadamente os fundamentos de fato e de direito que legitimam a pretensão fiscal. A ausência de indicação de fundamentos - ou mesmo a sua indicação inadequada - configura evidente violação aos princípios constitucionais acima mencionados, além de clara ofensa ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

A fiscalização, porém, não respeitou essa norma, nem tampouco os princípios constitucionais que a suportam. No relatório de auditoria fiscal, a fiscalização aponta supostas irregularidades nos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados em períodos anteriores, que teriam levado à redução dos valores passíveis de compensação pela impugnante no ano-calendário de 2006. Porém, em relação a parte dos valores glosados, a fiscalização deixou de declinar os motivos que ocasionaram a alteração dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados, limitando-se a afirmar que tais diferenças decorrem de supostas divergências entre valores indicados na planilha de controle da impugnante, em comparação com as DIPJs e o sistema SAPLI.

Para comprovar o alegado, aponta-se, a título exemplificativo, a glosa de R\$ 4.729.893,00, relativa ao ano-calendário de 2003. A fiscalização não descreve o motivo da glosa, limitando-se a informar que existe uma diferença entre o saldo de prejuízos fiscais constante do sistema SAPLI, no valor de R\$ 31.529.729,06, em comparação com o valor indicado na planilha apresentada pela impugnante, no valor de R\$ 26.799.836,06. Entretanto, ao contrário do que sustenta a fiscalização, na planilha apresentada pela impugnante em 23.08.2010, em resposta ao termo de

intimação nº 1, o saldo de prejuízos fiscais indicado totaliza R\$ 31.529.729,06, sendo R\$ 26.799.836,16 referentes a prejuízos operacionais, e R\$ 4.729.893,00 referentes a prejuízos não operacionais, o que coincide com o valor total de prejuízos fiscais constantes do sistema SAPLI.

Assim, embora tenha procurado coletar as informações necessárias à exata compreensão dos motivos que deram ensejo à lavratura dos autos de infração ora impugnados, a impugnante não conseguiu compreender, com precisão, a origem das supostas diferenças que levaram o agente fiscal a proceder aos mencionados ajustes em seus saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL.

Ademais, a fiscalização adotou idêntico procedimento na determinação das glosas relativas aos anos-calendário de 1996 a 1998, em relação às quais consta, na página 21 do relatório de auditoria fiscal, que os respectivos montantes teriam sido apurados pelo agente fiscal com base em supostas diferenças existentes entre os saldos de prejuízos fiscais indicados na planilha apresentada pela impugnante, em comparação com os valores constantes do relatório SAPLI da RFB, conforme tabela abaixo:

Ano- Calendário	Prejuízo Fiscal conforme planilha da empresa - R\$	Prejuízo Fiscal conforme Autoridade Fiscal - SAPLI - R\$	Diferença - R\$
1996	50.909.397,99	49.429.068,73	1.480.329,26
1997	17.251.144,77	16.108.084,04	1.143.060,73
1998	3.932.706,28	3.288.500,48	644.205,80
1998	6.174.120,45	5.319.262,50	854.857,95
1998	90.444.664,59	90.354.219,93	90.444,66
Total	168.712.034,08	164.499.135,68	4.212.898,40

A impugnante não conseguiu inferir, da leitura dos autos de infração, o que teria conduzido o agente fiscal a proceder tais alterações em seus saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, nem tampouco logrou identificar a origem dos valores inseridos no sistema SAPLI e nos demais demonstrativos constantes do relatório de auditoria. A fiscalização também não indicou porque tais valores divergem daqueles constantes dos documentos que a impugnante possui, e que dão amparo aos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas por ela utilizados para fins de compensação.

Os autos de infração questionados não apresentam elementos hábeis a justificar as diferenças supostamente identificadas pela fiscalização, assim como os critérios adotados para determinar os valores glosados. Na prática, o relatório de auditoria não contém os elementos necessários para que a impugnante pudesse verificar exatamente quais foram os critérios utilizados pela fiscalização para considerar que os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL apurados estariam incorretos.

A ausência de uma apuração criteriosa dos valores envolvidos no caso implicou uma demonstração imprecisa dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL supostamente compensados indevidamente pela Impugnante, principalmente quanto à sua composição. Assim, resta à impugnante tentar presumir qual a motivação da glosa realizada e quais os critérios utilizados para determiná-la, o que, em última análise, acaba por cercear o seu direito de apresentar uma ampla defesa.

No processo administrativo fiscal, a competência para julgamento é atribuída aos próprios órgãos da administração pública, motivo pelo qual o legislador optou por estabelecer formalidades que visam proteger os contribuintes contra eventuais

abusos do poder público. Isso significa que a administração pública não pode simplesmente considerar que determinado ato da administração atingiu sua finalidade, para justificar a convalidação de eventuais vícios formais cometidos por seus servidores públicos.

Certamente, o Decreto n. 70.235/72, ao estabelecer requisitos para a lavratura do auto de infração, procurou proteger os contribuintes contra eventuais abusos do poder público. Como se sabe, a administração pública está sujeita a um regime jurídico de direito público, o que lhe coloca em uma posição privilegiada em relação ao contribuinte. A relação entre a Administração Pública e o contribuinte é vertical, pois a lei lhe confere prerrogativas que não existem nas relações entre particulares.

Porém, ao lado das prerrogativas, existem restrições, como, por exemplo, a necessidade de realização de licitação para contratação com particulares, a obrigatoriedade de realização de concursos para seleção de pessoal, entre outras. Entre as restrições destaca-se a necessidade de plena observância aos requisitos formais e materiais estabelecidos em lei para a prática dos atos administrativos, de forma que qualquer vício, por menor que seja, deve conduzir ao reconhecimento de sua nulidade, como forma de preservar os contribuintes contra eventuais abusos do poder público.

A respeito do assunto, convém ressaltar que, em casos semelhantes, a jurisprudência administrativa, principalmente no âmbito do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tem reconhecido a nulidade de autos de infração que não contêm descrição adequada dos fatos imputados ao contribuinte, com a devida justificação dos valores lançados, como se pode verificar das ementas transcritas na impugnação.

Os autos de infração devem ser prontamente cancelados, tendo em vista que as autoridades fiscais deixaram de indicar adequadamente os fundamentos de fato e de direito que legitimam a pretensão fiscal, em evidente afronta ao artigo 10 do Decreto n. 70.235/72.

Caso não seja decretada a nulidade dos autos de infração ora impugnados e, posteriormente, venha a ser reconhecido que a presente impugnação se baseou em premissas equivocadas, em virtude de sua fundamentação insuficiente, requer a impugnante que lhe seja concedida oportunidade para emendar os fundamentos de sua impugnação, evitando-se, assim, qualquer prejuízo ao seu direito à ampla defesa.

A conexão de parte dos valores glosados com o processo n. 10620.001277/2007-91

Os valores de R\$ 6.977.873,57 (IRPJ) e R\$ 6.159.714,94 (CSLL), relativos ao ano-calendário de 2002, decorrem de divergências entre as informações constantes da DIPJ transmitida pela impugnante e do sistema SAPLI, em razão de ajustes promovidos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio de lançamento de ofício que originou o processo administrativo n. 10620.001277/2007-91.

O processo administrativo em questão decorre de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados sob a alegação de omissão de receitas caracterizada pela suposta não comprovação de devolução de mercadorias vendidas. A fiscalização ajustou o lucro real e a base de cálculo da CSLL apurados no ano-calendário de 2002, com o acréscimo de receitas supostamente omitidas no valor de R\$ 23.259.698,55, com a conseqüente redução dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, em 30% desse valor.

Ocorre que o processo administrativo n. 10620.001277/2007-91 ainda não foi julgado de forma definitiva na esfera administrativa, de modo que os valores relativos à suposta omissão de receitas ainda não foram definitivamente incluídos nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL apuradas pela Impugnante no ano-calendário de 2002.

A manutenção ou não de parte das glosas realizadas pelo agente fiscal nos autos de infração ora combatidos dependerá diretamente do julgamento a ser proferido pelo CARF nos autos daquele processo administrativo.

O presente processo deve aguardar o julgamento do processo administrativo 10620.001277/2007-91, em virtude da íntima relação existente entre eles.

Impossibilidade de recomposição da base de cálculo relativa a períodos atingidos pela decadência

A fiscalização procedeu a verdadeira recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pela impugnante no período de 1989 a 2005, com o objetivo principal de reverter os efeitos da compensação imediata da correção monetária complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTNF, o que, por consequência, resultou na suposta compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, no ano-calendário de 2006. Além disso, a fiscalização comparou os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL utilizados pela impugnante em cada ano-calendário com os valores constantes do sistema SAPLI, com o objetivo de glosar eventuais compensações em valores superiores aos constantes dos controles da RFB.

Contudo, o fisco não está autorizado a retroceder no tempo para recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com o objetivo de provocar eventual repercussão nas bases de cálculo apuradas em anos-calendário subseqüentes, ainda não atingidas pela decadência.

Isso porque, no caso em análise, as autoridades fiscais não questionam qualquer irregularidade fiscal relativa ao próprio ano-calendário de 2006, que pudesse resultar na compensação indevida de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL por parte da impugnante. Ao contrário, a fiscalização retrocedeu há quase 20 anos para reajustar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas ao período de 1989 a 2005, o que é absolutamente inadmissível no ordenamento jurídico vigente, que preza pela estabilidade das relações jurídico-tributárias e pelo princípio da segurança jurídica.

Em outras palavras, não pretende a fiscalização aferir a correção das compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL realizadas pela Impugnante no ano-calendário de 2006 à luz de fatos jurídicos ocorridos no próprio período de apuração em questão, mas sim reverter os efeitos jurídicos de atos praticados pela Impugnante em 1995, por ocasião da dedução do saldo devedor de correção monetária complementar relativa à diferença entre o IPC e o BTNF.

Se as autoridades fiscais permaneceram inertes ao longo dos cinco anos seguintes àqueles em que os fatos ocorreram, a atividade exercida pela Impugnante na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não mais pode ser questionada, seja pela decadência do direito do Fisco de constituir crédito tributário, seja pela homologação tácita da atividade realizada pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação.

O IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujas normas atribuem ao sujeito passivo o dever de realizar os atos materiais relativos à apuração e ao recolhimento do tributo devido, independentemente de prévia manifestação por parte da administração tributária, que dispõe de um prazo de cinco anos para posterior homologação da atividade exercida pelo contribuinte.

Na atividade de homologação, o Fisco deverá revisar os elementos fáticos e os critérios jurídicos utilizados pelo contribuinte na apuração do crédito tributário. Para tanto, os artigos 149, parágrafo único, e 150, parágrafo 4º, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) estabelecem que a autoridade administrativa dispõe de cinco anos contados a partir do respectivo fato gerador para realizar a revisão de ofício da atividade exercida pelo contribuinte e, se for o caso, formalizar o correspondente lançamento.

No caso de encerramento deste prazo de cinco anos sem manifestação expressa por parte do fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pelo contribuinte, com a conseqüente extinção do direito de a autoridade administrativa recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício.

Para demarcar com precisão os limites temporais que cerceiam a atuação das autoridades fiscais, é preciso ter em mente que o ato de homologação manifestado pela administração tributária não alcança somente o pagamento do tributo antecipado, mas também os atos materiais de apuração do crédito tributário realizados pelo sujeito passivo, especialmente a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido.

Assim, considerando que a atividade de homologação recai sobre a apuração do crédito tributário feita pelo contribuinte, é evidente que após o decurso do prazo decadencial para homologação, o Fisco não pode mais recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o objetivo de efetuar ajustes que repercutirão no cálculo dos tributos devidos em anos-calendários subsequentes, ainda não atingidos pela decadência.

As considerações anteriores demonstram claramente que o ato de homologação abrange todos os atos materiais realizados pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal. Com base no artigo 142 do CTN, percebe-se que os atos materiais praticados pelos contribuintes no âmbito do lançamento por homologação envolvem a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante e do tributo devido, a sua identificação como sujeito passivo e, até, a indicação de eventual penalidade a ser aplicada.

Em sua acepção técnica, a atividade de homologação consiste na confirmação, pela autoridade competente, dos atos materiais praticados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, em substituição à autoridade fiscal.

É evidente que o objeto da homologação não se restringe ao recolhimento do tributo feito pelo contribuinte, uma vez que o pagamento constitui simples modalidade de extinção do crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), atividade esta que sempre esteve sob a responsabilidade do contribuinte, e que não se confunde com a realização do lançamento.

Logo, o ato administrativo de homologação atinge não apenas o pagamento realizado pelo contribuinte, mas também a própria apuração do respectivo crédito tributário, a qual se torna imutável após a homologação tácita.

No âmbito do lançamento por homologação o contribuinte pode aplicar a multa de mora, mas não a multa de ofício (artigo 61 da Lei n. 9.430/96).

Em substancioso estudo, Hugo de Brito Machado sustenta que o objeto do ato administrativo de homologação não é o pagamento, mas sim a atividade de apuração do *quantum* devido realizada pelo contribuinte. Em idêntico sentido, José Souto Maior Borges sustenta que a atividade de homologação não corresponde à mera verificação do pagamento.

O fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O procedimento de revisão da apuração feita pela Impugnante somente poderia ter sido feito dentro do prazo de cinco anos de que dispõe a autoridade administrativa para efetuar a constituição do crédito tributário, contados a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, parágrafo 4o, do CTN.

Se após a homologação o Fisco não pode efetuar o lançamento de ofício para a constituição de eventual tributo não declarado ou declarado a menor pelo contribuinte, também não terá ele legitimidade para a revisar as bases de cálculo apuradas pelo sujeito passivo e informadas em suas declarações fiscais. Após o decurso do prazo decadencial, o fisco não poderá mais recalcular as bases de cálculo de IRPJ e CSLL apuradas pela Impugnante, pois a homologação (expressa ou tácita) confere definitividade à apuração relativa aos anos-calendário de 1989 a 2005.

O fisco somente poderia questionar as bases de cálculo de IRPJ e CSLL apuradas pela Impugnante nos anos-calendário de 1989 a 2005 dentro do prazo de que dispunha para a constituição do crédito tributário.

A legislação deve ser interpretada a partir da premissa de que o ordenamento jurídico constitui um sistema consistente e coerente, de modo que, caso fosse possível pretender rediscutir a base de cálculo relativa a período atingido pela decadência, o fisco entraria em contradição com sua própria conduta anterior, que homologou (ainda que tacitamente) toda a atividade material realizada pelo contribuinte em relação a determinado fato gerador.

A revisão das bases de cálculo de IRPJ e CSLL após mais de vinte anos gera injustificável a insegurança jurídica, em evidente afronta a esse princípio fundamental. Nada mais preocupante, em matéria tributária, do que deixar o contribuinte na incerteza em relação às bases de cálculo dos tributos por eles recolhidos, as quais - caso prevaleça o entendimento ora questionado - seriam passíveis de modificação ao arbítrio das autoridades fiscais, independentemente do decurso do prazo decadencial.

Na esfera administrativa, existem inúmeros acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, bem como do atual CARF que reconhecem a impossibilidade de recomposição da base de cálculo de tributos relativos a períodos atingidos pela decadência, como se pode verificar da ementa dos julgados transcritos na impugnação a título exemplificativo.

No acórdão n. 101-92.362, transcrito na impugnação, a conselheira relatora Sandra Maria Faroni acertadamente sustenta que a Fazenda Pública não está autorizada a promover a revisão de fatos ocorridos e registrados em períodos alcançados pela decadência.

Especificamente no tocante à glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumuladas, no acórdão n. 101-93801, de 17.4.2002, a 1ª Câmara do antigo

Primeiro Conselho de Contribuintes manifestou entendimento no sentido de que os valores dos lucros ou prejuízos fiscais, declarados pelo sujeito passivo, não podem ser revistos após o prazo de decadência do parágrafo 4o do artigo 150 do CTN.

Por último, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no julgamento do acórdão n. 01-05594, de 5.12.2006, manteve decisão do 1º Conselho de Contribuintes no sentido de que a fiscalização não poderia retroagir a período superior aos últimos cinco anos para modificar o saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados pelo contribuinte.

No mesmo sentido, no acórdão n. CSRF/01-04734, de 14.10.2003, a Câmara Superior negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n. 107-06061, por entender que *"o Fisco não pode alterar o resultado de período-base já atingido pela decadência, ainda que tal resultado seja negativo"*.

Como se pode extrair dos julgados citados, a jurisprudência administrativa é assente no sentido de que a Administração Tributária não pode alterar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos atingidos pela decadência, nem tampouco questionar os registros contábeis e fiscais efetuados pelo sujeito passivo, principalmente em relação a fatos que nascem ou se formam em um determinado exercício, mas repercutem em vários exercícios subsequentes.

Aplicando a jurisprudência acima ao caso ora em análise, percebe-se claramente que o fisco não pode reduzir os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas de CSLL no ano-calendário de 2006, seja mediante a reversão dos efeitos da dedução do saldo devedor da correção monetária de balanço relativa à diferença entre o IPC e o BTNF no ano-calendário de 1995, seja com base em supostas diferenças entre os valores informados pela impugnante em sua DIPJ e aqueles constantes do sistema SAPLI da RFB. Esse procedimento equivale a efetuar um lançamento de ofício relativo aos períodos anteriores, uma vez que a redução dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL se vincula a um juízo de valor da fiscalização acerca da dedutibilidade ou não da correção monetária complementar, ou da correção dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL acumulados, o que é completamente inadmissível em relação a um período alcançado pela decadência há mais de 20 anos.

Por todo o exposto, devem ser prontamente cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados pela fiscalização, com o conseqüente cancelamento dos créditos tributários neles exigidos, incluindo a multa de ofício e os juros de mora.

Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício

Subsidiariamente, caso sejam mantidos - total ou parcialmente - os autos de infração, deve ser prontamente afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, diante da ausência de previsão legal expressa.

Certamente, a expressão *"débitos decorrentes de tributos e contribuições"*, prevista no artigo 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9.430, de 1996, diz respeito apenas ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento, pois a multa não decorre do tributo, mas sim do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Ademais, o artigo 3o do CTN é claro no sentido de que as multas não possuem natureza jurídica de tributos, pois, ao contrário da multa, que pressupõe o descumprimento do dever legal de pagá-lo, o tributo não constitui sanção decorrente de ato ilícito. Assim, considerando que a multa de ofício não possui natureza jurídica

de tributo, é evidente que a legislação atualmente em vigor não admite a incidência de juros sobre tais penalidades.

Em reforço a este argumento, note-se que a própria Lei n. 9430, de 1996, nas situações em que pretendeu autorizar a exigência de juros de mora sobre multa isolada, o fez de forma expressa e específica, como se pode verificar de seu artigo 43, parágrafo único.

Na esfera administrativa, a 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes, no acórdão n. 101-95.802, de 19.10.2006, afastou a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, com base na inexistência de previsão legal para a sua cobrança. De idêntico sentido é o teor do acórdão nº 101-96008, de 1.3.2007, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotou esse mesmo entendimento no acórdão n. CSRF/02-03133, de 6.5.2008. No mesmo sentido, a 1ª Turma da Câmara Superior, ao julgar o recurso do processo nº 10680.002472/2007-23, reviu o seu entendimento anterior, mantendo decisão, que havia afastado a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Mesmo diante inexistência de previsão legal para incidência de juros sobre a multa de ofício, não se aplica subsidiariamente à hipótese o artigo 161, parágrafo 1º, do CTN, que estabelece a incidência de juros de mora à razão um por cento ao mês, tendo em vista que a Lei n. 9430, de 1996 é mais específica e afasta a aplicação da regra geral contida no CTN. Esta última norma contém a cláusula "*salvo se a lei não dispuser de modo diverso*", que é exatamente o que faz a Lei nº 9.430, ao não prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, exceto aquela exigida de forma isolada.

A cobrança de juros sobre a multa de ofício, feita a partir do mês seguinte ao prazo de 30 dias para pagamento do auto de infração ou apresentação de impugnação, é manifestamente indevida, pela ausência de previsão legal expressa autorizando a referida cobrança, motivo pelo qual deve ser prontamente cancelada a sua cobrança, ainda que o presente auto de infração venha a ser mantido.

Conclusão e pedido

Por todo o exposto, a impugnante requer seja admitida, conhecida e integralmente provida a presente Impugnação, para o fim de determinar o cancelamento das exigências fiscais de IRPJ e CSLL consubstanciadas nos autos de infração ora questionados, com base nos fundamentos resumidos na impugnação.

A impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.

Em atenção ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto n. 70235/72, com redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005, a impugnante informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados devidamente constituídos mediante a anexa procuração, no endereço a seguir indicado: rua Leopoldo Couto de Magalhães Jr., 758, 16º andar, 04542-000, São Paulo - SP.

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 02-40.240, de 29/08/2012 (fls. 292/346), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SALDO PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS EM PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES

Somente é passível de compensação com o lucro real referente a determinado período de apuração o saldo de prejuízo fiscal de períodos-bases anteriores cuja formação é comprovada e que esteja de acordo com a legislação tributária, independentemente de quão remotos sejam esses períodos-bases anteriores.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL - SALDO PASSÍVEL DE COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES

Somente é passível de compensação com a base de cálculo da CSLL referente a determinado período de apuração o saldo de base de cálculo negativa de CSLL de períodos-bases anteriores cuja formação é comprovada e que esteja de acordo com a legislação tributária, independentemente de quão remotos sejam esses períodos-bases anteriores.

Ciente da decisão de primeira instância em 20/09/2012, conforme Aviso de Recebimento à fl. 348, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/10/2012 conforme carimbo de recepção à folha 350.

O julgamento do recurso voluntário foi sobrestado por meio da Resolução nº 1302-000.297, de 08/04/2014, em face da matéria prejudicial contida no PA. nº 10620.001.277/2007-91, determinando-se o retorno do processo à unidade de origem até a decisão final no referido processo.

No recurso interposto (fls. 350/381), a recorrente repisa os argumentos trazidos na impugnação, tendo seus pontos principais sido destacados no relatório da Resolução nº 1302-000.297, *verbis*:

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, alegou, em síntese, que:

a) não foram indicados os fundamentos de fato e de direito relativos a algumas glosas, limitando-se a fiscalização a apontar divergências entre a planilha da recorrente e as DIPJ e o SAPLI;

b) glosa relativa ao ano-calendário de 2003;

Como exemplo, a glosa relativa ao ano-calendário 2003 (R\$4.729.893,00). A fiscalização informa que existe diferença entre o saldo de prejuízos fiscais no SAPLI (R\$31.529.729,06) e o valor indicado na planilha da recorrente (R\$26.799.836,06). Entretanto, na planilha da recorrente, apresentada em 23/08/2010 o valor total do

saldo de prejuízos fiscais indicado totaliza R\$31.529.729,06, sendo R\$26.799.836,16 relativos a prejuízos operacionais e R\$4.729.893,00 relativos a prejuízos não operacionais, cuja soma coincide com o valor total de prejuízos fiscais constantes do sistema SAPLI. A recorrente, assim, não conseguiu compreender a origem das supostas diferenças que levaram aos ajustes.

c) Nulidade por ausência de motivação;

Com relação às glosas de 1996 a 1998, a autoridade limitou-se a apontar as diferenças entre a planilha da recorrente, em relação aos dados do SAPLI, e não indicou os motivos das divergências. Há falha na motivação. A autoridade não pode simplesmente considerar válidos os valores constantes dos sistemas da RFB sem justificar os motivos que os levam a concluir pelas informações do SAPLI, em detrimento daquelas apresentadas pelo contribuinte. A DRJ não reconheceu a falta de fundamentação. A DRJ não pode sanear, por meio de longas considerações, a falta de clareamento dos fatos. O auto de infração, assim, é nulo.

d) Conexão com o processo 10620.001277/200791;

Os valores de R\$6.977.873,57 (IRPJ) e R\$6.159.714,94 (CSLL) relativos ao ano-calendário de 2002 decorrem de divergências entre a DIPJ e o SAPLI, em razão de ajustes nas bases de IRPJ e CSLL decorrentes do lançamento de ofício no PA nº 10620.001277/2007-91, em que a DRJ/BHE exonerou integralmente o contribuinte das exigências. Assim, esta parte do lançamento foi exonerada, também, pela DRJ no julgamento do presente processo e resta bem decidida, merecendo ser mantida;

e) Impossibilidade de recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL relativa a períodos atingidos pela decadência;

O fisco não pode retroceder no tempo para recompor bases de cálculo do IRPJ e CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com objetivo de provocar repercussão nas bases de cálculo apuradas em anos-calendário subsequentes, ainda não atingidos pela decadência. No caso dos autos, foram reajustadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período de 1989 a 2005. Exemplifica, com alegação de que foi recomposto o saldo de 1995 (já exonerado pela DRJ). Não pode haver revisão de fatos ocorridos e registrados.

f) Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado, com base no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

A Resolução nº 1302-000.297, contém uma descrição sumária dos créditos exonerados pela decisão de primeiro grau, *verbis*:

O colegiado *a quo*, no acórdão nº 02-40.240, de 29/08/2012, exonerou as seguintes parcelas:

a) a glosa relativa ao ano-calendário de 2002 (R\$6.977.873,57 – IRPJ; R\$6.159.714,94 – CSLL), foi integralmente exonerada em razão do julgamento favorável ao contribuinte pela DRJ/BHE no PA 10620.001277/200791 (o qual tratava de omissão de receita). Naquele processo, a fiscalização havia compensado 30% do saldo com o crédito apurado antes da compensação. Pelo cancelamento da autuação, entendeu o colegiado que o saldo deve, então reverter para o acervo;

b) a glosa relativa ao ano calendário de 1997 foi reduzida de R\$1.143.060,73 para R\$14.721,14;

c) a glosa de R\$644.205,80, relativa ao ano-calendário de 1998 foi reduzida para R\$3.932,71;

d) a glosa de R\$854.857,95, também relativa ao ano-calendário de 1998 (período após a cisão parcial) foi integralmente cancelada, e além disso, foi reconhecido um saldo de R\$17.480,63 em favor da autuada;

e) a glosa de base negativa de CSLL de R\$6.245.414,84 foi revertida, e além disso, foi reconhecido um saldo em favor da autuada no valor de R\$2.641.592,17

Em 20/05/2015, a unidade da RFB em Curvelo/MG procedeu a juntada aos autos cópia do Acórdão nº 1301-000.836, proferido em 26/03/2015 no PA nº 10620.001.277/2007-91, que negou provimento ao recurso de ofício e não conheceu do recurso voluntário em razão de desistência (fls. 433/459), além da ciência da PFN (fl. 460) e do contribuinte (fl.461), devolvendo o processo para julgamento.

Tendo em vista a extinção do mandato do conselheiro relator, o processo foi devolvido para nova distribuição e sorteio, tendo sido designado este relator na sessão de 07/04/2016.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Trata-se de apreciar recurso voluntário interposto pela interessada e recurso de ofício em face da exoneração de crédito superior ao limite de alçada, em face do Acórdão nº 02-40.240, proferido pela DRJ/Belo Horizonte.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais.

O recurso de ofício, atende ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008³, uma vez que o crédito exonerado, supera o limite de um milhão de reais.

Assim, conheço de ambos os recursos.

Preliminar de nulidade

Antes de adentrar às razões de mérito dos recursos, julgo necessário apreciar a preliminar de nulidade suscitada pela interessada em face da autuação.

A recorrente alega que "*ao realizar a lavratura dos autos de infração ora impugnados, a fiscalização não respeitou a norma inserta no art. 10 do Decreto n. 70235/72, nem, tampouco, os princípios constitucionais que a suportam, pois deixou de apresentar fundamentação adequada para parte significativa das glosas relativas aos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL utilizados pela recorrente*".

Como exemplo, cita a glosa relativa ao ano-calendário 2003 (R\$4.729.893,00). Segundo a recorrente, a fiscalização informa que existe diferença entre o saldo de prejuízos fiscais no SAPLI (R\$31.529.729,06) e o valor indicado na planilha da recorrente (R\$26.799.836,06). Entretanto, na planilha da recorrente, apresentada em 23/08/2010 o valor total do saldo de prejuízos fiscais indicado totaliza R\$31.529.729,06, sendo R\$26.799.836,16 relativos a prejuízos operacionais e R\$4.729.893,00 relativos a prejuízos não operacionais, cuja soma coincide com o valor total de prejuízos fiscais constantes do sistema SAPLI. Alega que, assim, não conseguiu compreender a origem das supostas diferenças que levaram aos ajustes.

Aponta que com relação às glosas de 1996 1998, a autoridade limitou-se a apontar as diferenças entre a planilha da recorrente, em relação aos dados do SAPLI, e não indicou os motivos das divergências. Haveria, assim, falha na motivação.

Assevera que a autoridade não pode simplesmente considerar válidos os valores constantes dos sistemas da RFB sem justificar os motivos que os levam a concluir pelas informações do SAPLI, em detrimento daquelas apresentadas pelo contribuinte.

³ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Sustenta que a DRJ não pode sanear, por meio de longas considerações, a falta de clareamento dos fatos e que, assim, o auto de infração, é nulo.

O colegiado recorrido rejeitou a alegação de nulidade, nos termos do excerto do voto, abaixo transcrito:

No entanto, a argumentação da impugnante, tanto no que concerne especificamente à arguição de nulidade aqui apreciada, como no que concerne às questões de mérito suscitadas, revelam que o atuante indicou, sim, de maneira clara a motivação das glosas efetuadas. Conforme a própria impugnante afirma, o atuante no relatório de auditoria fiscal, observa que as glosas decorrem de divergências com que ele se deparou ao confrontar os dados que a atuada lhe havia fornecido no atendimento de intimação para prestar esclarecimentos com as declarações de rendimentos entregues e com as informações constantes em banco de dados da Receita Federal destinado ao acompanhamento do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL (Sapli). Ressalte-se que no relatório fiscal constam as planilhas individualizadas por período de apuração, as quais contém os números confrontados e as diferenças encontradas. Frequentemente essas planilhas são acompanhadas de notas explicativas.

Se há falhas e contradições nessas planilhas, conforme argui a impugnante (o que é examinado mais adiante por este voto, na apreciação do mérito das exigências fiscais), isso não caracteriza omissão de formalidade indispensável nem cerceamento do direito de defesa, mas erro na determinação do montante tributável ou eventualmente falta de comprovação da infração de que o sujeito passivo é acusado. Assim, em vez de nulidade, se confirmadas as irregularidades alegadas pela impugnante, o que cumpriria decidir é a improcedência do lançamento.

Para ser formalmente válido, e não estar sujeito à decretação de nulidade, o lançamento não precisa ser isento de falhas no tocante ao mérito da exigência fiscal. Deve apenas não incidir em nenhum dos vícios previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isto é, deve ser lavrado por autoridade competente e não cercear o direito de defesa.

A clareza e objetividade requeridas para permitir o exercício do amplo direito de defesa no caso concreto estão presentes, visto que a impugnante apresentou uma extensa e minuciosa defesa, indicando com precisão as falhas que, no seu entender, tornam improcedentes as exigências fiscais.

Cumpra, pois, rejeitar a arguição de nulidade e apreciar as falhas apontadas como matéria de mérito, o que se faz nas seções subseqüentes deste voto.

Também não identifiquei fundamento para a decretação da nulidade do lançamento.

O cerne do lançamento é a glosa (parcial) de compensação de prejuízos (IRPJ) e bases de cálculo negativas (CSLL) realizada pelo contribuinte na sua DIPJ do ano-calendário 2006. O procedimento adotado pela autoridade fiscal também restou claro. Após intimar a recorrente a demonstrar os prejuízos compensados no ano-calendário 2006, cotejou os dados apresentados (planilha e Lalur) com aqueles constantes da base de dados da Receita Federal no sistema SAPLI, que é alimentado pelas informações prestadas pelo sujeito passivo nas suas declarações de rendimentos (DIPJ).

O critério utilizado pela autoridade fiscal foi o de privilegiar os dados constantes do Saplí, em detrimento aos informados pelo sujeito passivo, quando divergentes.

Ao identificar infrações de outra natureza, tais como compensação de lucros não operacionais junto com os operacionais ou a exclusão indevida da diferença de IPC/BTNF, a autoridade fiscal apontou as inconsistências e a demonstrou-as nas planilhas e notas explicativas.

Eventuais erros cometidos na apuração da base de cálculo não tem o condão de invalidar o lançamento, devendo ser apreciados em seu mérito.

De outra parte, o sujeito passivo se desincumbiu do ônus de impugnar o lançamento de maneira eficaz, tanto que grande parte das glosas foram canceladas pela autoridade de primeira instância.

Ante ao exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do lançamento.

Recurso de Ofício

O acórdão recorrido exonerou as seguintes parcelas:

a) a glosa relativa ao ano-calendário de 2002 (R\$ 6.977.873,57 – IRPJ; R\$ 6.159.714,94 – CSLL), foi integralmente exonerada em razão do julgamento favorável ao contribuinte pela DRJ/BHE no PA 10620.001277/200791 (o qual tratava de omissão de receita). Naquele processo, a fiscalização havia compensado 30% do saldo com o crédito apurado antes da compensação. Pelo cancelamento da autuação, entendeu o colegiado que o saldo deve reverter ao acervo;

b) a glosa relativa ao ano calendário de 1997 foi reduzida de R\$1.143.060,73 para R\$14.721,14;

c) a glosa de R\$644.205,80, relativa ao ano-calendário de 1998 foi reduzida para R\$3.932,71;

d) a glosa de R\$854.857,95, também relativa ao ano-calendário de 1998 (período após a cisão parcial) foi integralmente cancelada, e além disso, foi reconhecido um saldo de R\$17.480,63 em favor da autuada;

e) a glosa de base negativa de CSLL de R\$ 6.245.414,84 foi revertida, e além disso, foi reconhecido um saldo em favor da autuada no valor de R\$2.641.592,17

Com relação ao primeiro item (a), o acórdão recorrido exonerou a glosa que havia sido efetuada em decorrência do lançamento realizado quanto ao ano-calendário de 2002 em face de omissão de receitas apuradas no PA. 10620.001277/2007-91, em razão do julgamento favorável ao contribuinte pela DRJ/BHE naquele processo.

O julgamento da DRJ no PA. nº 10620.001277/2007-91 favorável ao contribuinte foi submetido à apreciação do CARF que, por meio da 2ª Turma Ordinária desta Câmara proferiu o Acórdão nº 1301-001.836, de 26/03/2015, negando provimento ao recurso de ofício, conforme abaixo transcrito:

Restando comprovado nos autos que as devoluções de mercadorias, tidas como não comprovadas e que serviram de suporte para imputação de omissão de receitas, inseriram-se em mecanismo de ajuste de preço de mercadoria exportada que nenhum efeito produziu no cômputo das receitas auferidas, o lançamento tributário revela-se insubsistente.

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES OBRIGATÓRIAS. INSUBSISTÊNCIA.

Restando verificada a improcedência da imputação de omissão de receitas que serviu de suporte para a aplicação da multa isolada, revela-se insubsistente a exigência formalizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e não conhecido o recurso voluntário em razão da desistência. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Valmir Sandri.

Da referida decisão não houve recurso de nenhuma das partes, tornando-se definitiva, conforme documentos juntados pela autoridade preparadora (fls. 460/461).

Ante ao exposto, deve ser mantida a decisão de primeiro grau que cancelou a glosa referida no item 'a'.

Com relação ao cancelamento parcial da glosa relativa ao ano-calendário 1997, o acórdão recorrido traz o seguinte pronunciamento:

Quanto ao ano-calendário de 1997, a glosa fiscal é de R\$ 1.143.060,73, que o autuante justifica pela divergência entre o prejuízo fiscal informado no demonstrativo apresentado pela autuada, igual a R\$ 17.251.144,77, e o prejuízo constante do Sapli, igual a R\$16.108.084,04. Em parte essa diferença decorre de a autuada ter informado que, nesse período, reconheceu como prejuízo fiscal não operacional a soma de R\$ 24.515,54, enquanto o Sapli apurou um prejuízo dessa natureza de R\$ 39.236,68, o que resulta numa divergência de R\$14.721,14. Tal divergência se acha plenamente justificada pela fiscalização, uma vez que no relatório de auditoria fiscal se faz referência ao prejuízo fiscal não operacional apurado no Sapli. Recorde-se também que esses mesmos R\$ 39.236,68 viriam a ser mais tarde reincorporados ao saldo compensável de prejuízos fiscais operacionais, conforme explanado nos parágrafos precedentes. Assim, não acatar essa glosa seria beneficiar indevidamente a autuada.

Todavia, quanto aos restantes R\$ 1.128.339,59, correspondentes à diferença entre a glosa total e os R\$ 14.721,14, a glosa fiscal não está satisfatoriamente justificada. É certo que, de acordo com o Sapli, conforme se vê a folhas 65, o prejuízo fiscal teria sido de R\$ 16.147.320,72, valor utilizado pelo autuante no seu levantamento. Esse valor, porém, não é confirmado pela última declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo ainda antes da ação fiscal, na qual consta que o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1997 foi igual a R\$ 17.275.660,31, conforme cópia juntada aos autos pelo relator deste voto. Esse número, subtraído do prejuízo fiscal não operacional reconhecido pela autuada, coincide com a importância informada por ela à fiscalização como a contribuição do resultado negativo apurado em 1997 para a formação do saldo do prejuízo fiscal compensado

em 2006. Por outro lado, nos registros do Sapli não consta nenhuma explicação para a divergência entre as duas fontes (DIPJ e o próprio Sapli). Nem mesmo no histórico do Sapli a folhas 56 a 58 se indica alguma ação fiscal que tenha resultado na alteração do prejuízo fiscal informado na DIPJ apresentada pelo sujeito passivo.

Uma vez que, não havendo fundamento jurídico nem prova material sólida o bastante para os desconsiderar, os dados da DIPJ devem prevalecer. Assim, cumpre julgar parte da glosa fiscal relativa a 1997 improcedente, reduzindo o seu valor a R\$ 14.721,14.

Conforme explicitado no voto condutor do acórdão recorrido não se vislumbra nos dados extraídos do sistema SAPLI (fls. 65), que consolida os dados de prejuízos fiscais constantes das DIPJ apresentadas pelo sujeito passivo, a divergência apontada pela autoridade autuante, no valor de R\$ 1.128.339,59, do montante apurado pela interessada no ano 1997, exceto quanto aos resultados não operacionais, que só poderiam ser compensados com resultados da mesma natureza. Assim, manteve-se apenas a glosa dos prejuízos não operacionais, do total de prejuízos a compensar, no importe de R\$ 14.721,14.

Desta feita, uma vez que o trabalho fiscal teve como suporte os dados informados em DIPJ pelo sujeito passivo, consolidados no SAPLI, e não se verificando a divergência com os dados informados pela recorrente durante o procedimento fiscal, deve ser mantido o cancelamento da glosa indicada no item 'b' supra.

No que concerne a glosa de R\$644.205,80, relativa ao ano-calendário de 1998, que foi reduzida para R\$ 3.932,71, a decisão recorrida trouxe o seguinte fundamento:

Ainda quanto a essa primeira declaração relativa a 1998 observa-se outra glosa fiscal, no valor de R\$ 644.205,80, a qual decorre da divergência quanto ao valor do prejuízo fiscal apurado no período entre o demonstrativo apresentado pela autuada à fiscalização e constante no Sapli. De acordo com o demonstrativo da autuada, esse prejuízo foi igual a R\$ 3.932.706,28; de acordo com o Sapli de apenas R\$ 3.291.792,27. Em virtude da cisão, porém, o Sapli confere à autuada o direito de acrescentar ao saldo acumulado de prejuízos fiscais um montante igual a 99,9% dessa última cifra, o que baixa o seu valor a R\$3.288.500,48. Subtraindo-se este montante da quantia constante no demonstrativo da autuada, obtém-se a diferença de R\$ 644.205,80, glosada pelo fisco. A redução do saldo em virtude da cisão é inquestionável e deve ser mantida. Contudo, o valor do prejuízo fiscal informado no demonstrativo apresentado pela autuada é que está de acordo com a DIPJ entregue pela autuada e que se acha registrada como ativa nos bancos de dados eletrônicos da Receita Federal. Por outro lado, nos registros do Sapli não consta nenhuma explicação para a divergência entre as duas fontes (DIPJ e o próprio Sapli). Nem mesmo no histórico do Sapli a folhas 56 a 58 se indica alguma ação fiscal que tenha resultado na alteração do prejuízo fiscal informado na DIPJ apresentada pelo sujeito passivo. No máximo, portanto, é cabível abater 0,1% do prejuízo informado pela autuada como consequência da cisão, isto é, R\$ 3.932,71.

Uma vez que, salvo a redução em virtude da cisão, não consta dos autos fundamento jurídico nem prova material sólida o bastante para desconsiderar os dados da DIPJ, estes devem prevalecer. Segue-se também que cumpre julgar parte da glosa fiscal relativa à primeira declaração de rendimentos de 1998 improcedente, reduzindo o seu valor a R\$ 3.932,71.

Neste ponto, a autoridade julgadora de primeiro grau identificou que os dados informados na DIPJ, em confronto com os dados consolidados no Sapli, revelaram-se

divergentes, mas que a informação prestada pela interessada durante a ação fiscal com relação ao prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1998, até o evento (cisão) coincidia com os dados informados na DIPJ (fls. 231), decidindo cancelar parcialmente a exigência, mantendo apenas a glosa proporcional (R\$ 3.932,71) em face da cisão ocorrida.

Também entendo que a base do lançamento decorre dos valores informados na DIPJ e consolidados no sistema Sapli. Assim, existindo divergência, não justificada pela autoridade lançadora, entre a DIPJ e os dados do Sapli, devem prevalecer os dados informados na DIPJ.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício quanto ao item 'c'.

O item 'd', refere-se à glosa de R\$854.857,95, também relativa ao ano-calendário de 1998 (período após a cisão parcial) que foi integralmente cancelada, além de se reconhecer um saldo de R\$17.480,63 em favor da autuada. Neste ponto o acórdão recorrido trouxe os seguintes fundamentos:

Quanto à segunda declaração de rendimentos relativa a 1998, que cobre o período após a cisão até o encerramento do ano-calendário em 31.12.1998, houve uma glosa de R\$ 854.857,95, a qual igualmente decorre de divergência entre os números do Sapli e os do demonstrativo apresentado pela autuada. De acordo com o Sapli, no período-base encerrado em 31.12.1998 houve um prejuízo fiscal de R\$ 6.408.238,70, dos quais R\$ 1.088.976,20 correspondem a resultado negativo não operacional; em consequência, o montante acrescentado ao saldo de prejuízo a compensar foi de R\$ 5.319.262,50. Já no demonstrativo da autuada, o montante acrescentado ao saldo de prejuízos a compensar foi de 6.174.120,45, e como resultado negativo não operacional constam R\$ 1.106.456,83, o que significa que, para a autuada, houve um prejuízo fiscal total de R\$ 7.280.577,28. Esse número, por sua vez, está de acordo com o constante na última DIPJ entregue pela autuada, que se fez antes do início da ação fiscal da qual resultou o presente lançamento. No histórico do Sapli a folhas 56 a 58 não há registro de nenhuma ação fiscal que tenha alterado o resultado declarado pela pessoa jurídica. O autuante não fornece nenhum fundamento para preferir os dados do Sapli em detrimento dos da DIPJ. Diante de tal quadro, devem prevalecer os dados da DIPJ e a glosa fiscal julgada improcedente. Ressalve-se que, não obstante, o cálculo do prejuízo fiscal não operacional constante do Sapli é o correto, porque reflete exatamente os dados da DIPJ. Isso significa que a autuada adicionou ao saldo de prejuízos fiscais acumulados até menos do que a que faria jus, pois o prejuízo fiscal não operacional que calculou supera em R\$ 17.480,63 aquele corretamente indicado no Sapli. A glosa fiscal de R\$ 854.857,95 foi calculada confrontando-se os montantes líquidos acrescentados ao saldo acumulado de prejuízos fiscais. Logo, não somente se deve considerar indevida essa glosa, como também se fazer um ajuste favorável à autuada em montante igual ao que indevidamente acrescentou ao saldo de prejuízos fiscais não operacionais. Assim, quanto ao encerramento do ano-calendário de 1998, em vez de glosa, deve-se efetuar um ajuste de R\$ 17.480,63 em favor da autuada. Note-se que, a exemplo dos ajustes contrários que se fizeram no saldo de prejuízos não operacionais, o efeito líquido deste último é nulo, visto que em 2003 é glosado todo o acréscimo que a autuada faz ao saldo de prejuízos fiscais a título de reversão de prejuízos não operacionais, o que alcança também esse montante de R\$ 17.480,63. Se não se reconhecesse agora o ajuste discutido no presente parágrafo, a autuada sofreria uma glosa do seu valor em duplicidade.

Não há reparos a fazer à decisão recorrida, que mantendo o mesmo critério adotado com relação as glosas precedentes adotou os dados informados na última DIPJ apresentada antes do início do procedimento fiscal, em detrimento dos dados do Sapli, uma vez que a autoridade lançadora não apontou o motivo da divergência entre tais documentos.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício quanto a glosa referida no item 'd'.

Por fim, examino a exoneração do lançamento da CSLL em face do acórdão recorrido ter reconhecido um saldo em favor da autuada no valor de R\$2.641.592,17, além da reversão da glosa de base negativa de CSLL de R\$ 6.245.414,84, do ano-calendário 2002, tendo em vista o cancelamento do lançamento que deu origem àquela glosa.

O acórdão recorrido, após analisar a exoneração da glosa de base negativa de CSLL, de R\$ 6.245.414,84, aditou que, *verbis*:

[...]. Daí se segue que a glosa fiscal em causa deve ser considerada improcedente.

A improcedência dessa glosa tem como conseqüência mais do que simplesmente restabelecer o seu valor no saldo de base de cálculo negativa. Conforme se observa no histórico das alterações da CSLL fornecido pelo Sapli (uma cópia do qual é juntada aos autos pelo relator desse voto), os dados originais da DIPJ entregue pela autuada em relação ao ano-calendário de 2002 indicam uma base de cálculo negativa da CSLL antes da compensação com bases anteriores de R\$ 2.727.282,07. Os dados do Sapli, nesse ponto, estão de acordo com a DIPJ apresentada pela autuada e que se encontrada registrada como ativa nos bancos de dados eletrônicos da Receita Federal (cópia juntada aos autos). Como resultado da ação fiscal mencionada no parágrafo precedente, o resultado negativo foi convertido em positivo, no montante de R\$ 20.532.416,09. Em conseqüência da mudança de sinal no resultado tributável do período, o autuante efetuou de ofício a compensação com base de cálculo negativa de períodos anteriores, correspondente a 30 % do resultado positivo, isto é, R\$ 6.159.724,94. Isso significa que, como efeito da ação fiscal, do saldo de base de cálculo negativa da CSLL não foram subtraídos apenas esses R\$ 6.159.724,94, mas também aqueles R\$ 2.727.282,07, correspondentes ao resultado negativo do próprio período de apuração. Coerentemente, a decisão de primeira instância que julgou improcedente a alteração feita pelo fisco no resultado tributável do ano-calendário de 2002 teve como conseqüência o restabelecimento à situação originalmente existente, isto é, à situação conforme descrita na DIPJ entregue pela autuada. Isso pode ser verificado no histórico do Sapli atualizado, uma cópia do qual o relator deste voto juntou aos autos.

Ocorre que, sem nenhuma razão aparente, no demonstrativo apresentado pela autuada (vide fls. 32) o montante que foi adicionado ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL em virtude do resultado relativo ao ano-calendário de 2002 foi de somente R\$85.689,90. Daí que o autuante, ao calcular a presente glosa, apenas somou essa soma àqueles R\$ 6.159.724,94, de modo que o montante glosado perfaz R\$6.245.414,84. Não obstante, o ajuste que presentemente se faz neste voto leva em conta os dados constantes do Sapli e da declaração de rendimentos constante nos bancos de dados da Receita Federal. Assim, além de ser desfeita a glosa dos R\$ 6.245.414,84, devem ser adicionados ao saldo de base de cálculo negativa de CSLL compensável R\$ 2.641.592,17, montante que é igual à diferença entre R\$ 2.727.282,07 e R\$85.689,90. Daí se segue que o ajuste total favorável à autuada, em

relação ao ano-calendário de 2002, perfaz R\$ 8.887.007,01, que é igual à soma de R\$ 6.245.414,84 e R\$ 2.641.592,17.

Aqui, uma vez mais, a autoridade julgadora de primeiro grau prestigiou os dados declarados pela interessada em sua DIPJ, ao determinar que fosse computado na base de cálculo negativa da CSLL a reversão do resultado negativo informado na DIPJ do ano-calendário 2002 (fls. 245), e que fora absorvido em face do lançamento fiscal, que ao final restou cancelado.

Entendo correto tal posicionamento, motivo pelo qual nego provimento ao recurso de ofício quanto ao item 'd'.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar seguimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Superada que foi a preliminar de nulidade, impõe-se apreciar a preliminar de decadência do lançamento.

Decadência

A recorrente alega a impossibilidade de recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL relativa a períodos atingidos pela decadência.

Sustenta que o fisco não pode retroceder no tempo para recompor bases de cálculo do IRPJ e CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, com objetivo de provocar repercussão nas bases de cálculo apuradas em anos-calendário subseqüentes, ainda não atingidos pela decadência.

Afirma que no caso dos autos, foram reajustadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período de 1989 a 2005. Exemplifica, com alegação de que foi recomposto o saldo de 1995. Conclui que não pode haver revisão de fatos ocorridos e registrados, já alcançados pela decadência.

Cita extensa jurisprudência administrativa nesse sentido.

Examinando detidamente os autos e os procedimentos realizados pela autoridade fiscal, entendo que, de fato, parte do lançamento foi lastreado em fatos apurados em períodos já alcançados pela decadência.

A ação fiscal consistiu basicamente na verificação quanto a existência de saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL acumulados suficientes para justificar a compensação feita pela interessada na sua DIPJ do ano-calendário 2006.

Ao ser intimado o contribuinte apresentou planilha e cópia do Lalur apontando prejuízos acumulados que remontavam ao ano-calendário 1995. De posse de tais elementos a autoridade fiscal cotejou os dados com aqueles constantes do sistema Sapli, identificando algumas divergências.

No exame do saldo de prejuízo acumulado do ano-calendário 1995, a autoridade fiscal entendeu que no saldo informado pela interessada em sua planilha/Lalur (R\$21.852.016,39) estaria incluído, indevidamente, o saldo de correção monetária de

IPC/BTNF, cuja exclusão do lucro fora autorizada pela Lei nº 8.200/1991, e procedeu a sua glosa do saldo a compensar.

Adentrando às normas de dedutibilidade daquela diferença de correção, a autoridade fiscal entendeu, em suma, que a interessada não preenchia as condições para a sua exclusão do lucro líquido.

Não obstante, a autoridade fiscal, verificando que o saldo de prejuízo acumulado em 31.12.1995 (R\$ 24.907.511,82), informado no Sapli, era superior ao contido nas planilhas e controles apresentados pela recorrente, efetuou um ajuste da diferença em favor do contribuinte (R\$ 3.095.495,43), e promoveu a glosa líquida no valor de R\$ 9.735.680,42 na compensação do prejuízo relativo ano-calendário 1995.

Examinando as planilhas do Sapli (fls. 63), verifica-se que até 31/12/1994, havia um saldo acumulado de R\$ 1.255,21 e que o contribuinte declarou um prejuízo líquido de R\$ 24.906.256,61, apurado em 31/12/1995.

A decisão de primeiro grau afastou a alegação de decadência por entender que esta não se aplica a possibilidade do Fisco exigir que o contribuinte comprove quaisquer fatos relacionados à apuração do prejuízo, na medida em que estes repercutem em lançamentos de exercícios futuros. Invoca a aplicação do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme excertos do voto, *verbis*:

Acha-se explícita na legislação ordinária a limitação dos efeitos da decadência, visto que o artigo 37 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. Da mesma forma, o artigo 4º do Decreto-lei nº 486, de 1969, dispõe que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Assim, por exemplo, o contribuinte tem o direito de deduzir como despesa de depreciação um percentual do custo de aquisição de bens integrantes do seu ativo imobilizado que se acha empregado em atividade produtiva. Se determinado bem tem vida útil estimada em mais de cinco anos, como é o caso das edificações, as depreciações a ele vinculadas podem se estender por um prazo superior ao de decadência. Não obstante, o contribuinte não está dispensado de comprovar o custo de aquisição desse bem, nem adquire direito a deduzir quota de depreciação superior ao legalmente permitido apenas por ter registrado em sua escrituração custo de aquisição maior que o valor efetivamente despendido. Em tal hipótese, a decadência apenas impede que o fisco efetue a glosa de despesas que tenham afetado o resultado tributável de mais de cinco anos atrás.

Com a devida vênia, me parece que o art. 37 da Lei nº 9.430/1996⁴ visa resguardar o direito da Fazenda Nacional de exigir os comprovantes relativos a operações específicas que, embora registradas na contabilidade da pessoa jurídica num dado exercício,

⁴ Lei nº 9.430/96:

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

repercutirão em lançamentos contábeis de exercícios futuros, como é o caso do exemplo, citado pela própria autoridade julgadora *a quo*, das quotas de depreciação de bens; ou, ainda da comprovação do custo de aquisição de bens na apuração de ganho de capital futuro e da amortização de ágio relativo à realização de determinado investimento.

A ressalva legal se justifica, na medida em que tais operações embora sejam registradas num dado exercício, ao Fisco só interessará a sua comprovação quando repercutirem diretamente na apuração da ocorrência do fato gerador. Se esta repercussão só ocorre em exercício posterior é neste momento que nasce para o Fisco a possibilidade (e o interesse) de exigir a comprovação do custo ou despesa que tenha repercutido na base de cálculo apurada pelo contribuinte. O mesmo se dá se o fato repercute na apuração dos tributos em vários exercícios, subsiste o direito do Fisco de exigir esta comprovação em relação a cada um deles, como p. ex. nas citadas depreciações de bens ou amortizações dedutíveis.

Entendo, todavia, que aqui a lei não está a se referir à apuração do próprio resultado (no caso prejuízos) espelhado na escrituração contábil, embora seja certo que estes resultados também poderão repercutir na apuração de resultados tributáveis de exercícios futuros.

A questão central aqui discutida é se, uma vez encerrado um determinado período de apuração em que o contribuinte apurou um resultado negativo (prejuízo fiscal/base de cálculos negativa), devidamente informado em suas declarações de rendimentos (DIPJ), o Fisco teria, desde logo, um prazo para revisar/homologar tal resultado e promover, quando for o caso, ao lançamento de ofício, ou se este só iniciar-se-ia a partir de sua compensação.

É indiscutível que, uma vez encerrado o período de apuração e apresentada a DIPJ pelo contribuinte, pode o Fisco, a qualquer momento a partir daí, efetuar a revisão dos valores informados pelo sujeito passivo e, constando irregularidades, proceder ao lançamento de ofício para exigir o IRPJ e CSLL devidos, se for o caso. O Fisco, pode ainda, constatar irregularidades (omissão de receitas ou glosas de despesas indedutíveis, p. ex) que somadas não sejam suficientes para reverter integralmente o prejuízo apurado pelo contribuinte, mas tão somente para reduzi-lo.

Nesta última hipótese, prevê o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972⁵, que constatando a infração fiscal, **deve ser formalizado o auto de infração, ainda que não haja crédito tributário a exigir em face daquela apuração**. O referido dispositivo tem aplicação especialmente nos casos de redução de prejuízos fiscais e bases negativas apuradas, quando não revertidos integralmente e, assim, não resultem na exigência de créditos tributários.

Antes da lei ter instituído a obrigatoriedade do Fisco formalizar, por meio de auto de infração, a ocorrência de infrações redutoras do prejuízo fiscal apurado, inclusive com a instauração do litígio e observância das normas que regem o processo administrativo fiscal era bastante razoável considerar que o prazo decadencial se iniciasse, logo após o encerramento do período de apuração, apenas para os casos de exigência de crédito tributário pelo Fisco. E

⁵ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

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

que o prazo para o Fisco glosar os prejuízos até o limite apurado somente se iniciasse quando da sua compensação pelo contribuinte.

Tal perspectiva, porém, se modificou com a modificação introduzida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 8.748/93, possibilitando a lavratura de auto de infração para a redução de prejuízos fiscais⁶.

Outro aspecto a considerar na questão analisada é que a tributação do IRPJ e a CSLL tem por base o fato gerador chamado complexo.

Leandro Paulsen comenta que "*Toda tributação relacionada a fatos geradores ditos complexivos, dá-se por períodos de tempo, relativamente aos quais se afere a dimensão quantitativa do fato gerador - base de cálculo - para fins de apuração do montante devido. par fins de apuração do imposto devido. O fato gerador do imposto de renda e a correspondente grandeza econômica tributada é o acréscimo patrimonial havido em determinado período. [...]*"⁷ (grifei)

O fato gerador do IRPJ e da CSLL têm como ponto de partida o confronto das receitas auferidas e custos e despesas dedutíveis registradas na escrituração contábil do contribuinte. Este resultado, ajustado por adições e exclusões, na forma da lei, constitui a base de cálculo dos tributos devido (IRPJ e CSLL) num determinado período.

Ora, sendo os períodos de apuração do IRPJ e CSLL (anual ou trimestral) determinados por lei e tendo o Fisco, a partir da informação desse resultado pelo contribuinte, na sua declaração de rendimentos (DIPJ), o poder-dever de revisar esta apuração e exigir eventuais tributos devidos, inclusive mediante a reversão de prejuízos apurados, entendo que não há como desconsiderar que o nascimento do prazo decadencial, para que o Fisco desconstitua as informações prestadas pelo sujeito passivo, se dê na data prevista em lei para a ocorrência do fato gerador, salvo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Assim, quando uma determinada receita ou despesa é registrada num determinado período, esta receita ou despesa passa a integrar a apuração da ocorrência do fato gerador (complexivo) daquele período, ainda que ao final seja apurado um prejuízo/resultado negativo. Desta feita, não pode o Fisco, se já ultrapassado o prazo decadencial, questionar, isoladamente, o seu montante ou dedutibilidade, quando o contribuinte vier a compensar o resultado negativo apurado, nos termos da previsão legal.

Admitir-se tal revisão, além do prazo quinquenal iniciado após o encerramento do período de apuração, equivale a considerar a existência de um prazo decadencial especial e indefinido para que o Fisco possa revisar as bases apuradas pelo sujeito passivo quando estas apontem prejuízo no período. Ora, se o Fisco pode desde logo, após o encerramento do período de apuração, revisar a apuração do contribuinte e formalizar, por

⁶ Art. 1º Os dispositivos a seguir, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

meio de auto de infração, a ocorrência de infração redutora do prejuízo ou, se superior a este, ensejadora da exigência de tributo, como justificar que tal possibilidade persista por tempo indefinido e incerto?

Tal hipótese, equivaleria, também, a estender a apuração isolada de fatos e elementos que compuseram a apuração do fato gerador (complexivo) de um período, no exame de fatos geradores futuros, face à compensação do prejuízo fiscal.

É certo que o Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação. E, que é ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ.

No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência.

Esta matéria foi recentemente enfrentada por este colegiado, que ao proferir ao Acórdão nº 1302-001.796, de 01/03/2016, acolheu, por maioria, o voto da D. relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, que com sua habitual clareza e profundidade analisou situação similar, do qual colho os seguintes fragmentos, *verbis*:

[...]

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

[...]

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

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

[...]

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

É certo que em circunstâncias específicas, a autoridade fiscal poderia discordar da compensação futura de prejuízos fiscais ou bases negativas, ainda que não promovido lançamento anterior para retificar sua apuração. Isto porque, para além do efeito imediato da apuração de prejuízos fiscais e bases negativas, que é a demonstração da inoportunidade do fato jurídico tributário (lucro) no período de sua apuração, aquela apuração tem um efeito

mediato, qual seja, a redução de bases tributáveis futuras, momento em que o sujeito passivo deveria fazer a prova da existência do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial. Assim, se tais prejuízos não foram informados em DIPJ oportunamente, e não estão demonstrados no LALUR, consoante exige o art. 262, inciso III do RIR/99, a autoridade fiscal poderia glosar sua utilização futura, ainda que ultrapassado o prazo decadencial contado a partir da apuração original.

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

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

Esclareça-se, ainda, que este entendimento traz implícita a premissa de que sujeita-se a homologação tácita a apuração de prejuízo fiscal regularmente escriturada e declarada pelo sujeito passivo. [...]

[...]

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

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

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. E isto porque há uma situação

intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

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

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

Corrente 1: *A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque:*

1º) tratase de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontrase confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

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

[...]

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

O mesmo entendimento se aplica à glosa da base de cálculo da CSLL, no montante de R\$ 4.119.993,32, efetuada sob o pressupostos de que o fundamento da impossibilidade de exclusão da Diferença de IPC/BTNF pela interessada.

De acordo com o sistema Sapli (fls. 77) a interessada possuía em 31/12/1995 saldo de base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 35.486.846,15, sendo R\$ 344,11 acumulado de exercícios anteriores e R\$ 35.486.502,04, apurada no ano-calendário 1.995.

Assim, na data do lançamento não poderia a autoridade fiscal proceder a qualquer alteração da base de cálculo apurada em face do transcurso do prazo decadencial.

Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência do lançamento em face das glosas de prejuízos de R\$ 9.735.680,42, relativo ano-calendário 1995, na base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL no montante de R\$ 4.119.993,32.

O mesmo se aplica ao saldo de glosas dos anos-calendário 1997 e 1998, que subsistiram em face da cisão ocorrida em 1997.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e de dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência parcial do lançamento e cancelar as glosas de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL que remanescerem após a decisão de primeiro grau.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

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

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

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

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

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

Observa-se nos autos que, no momento em que promovida a compensação de prejuízos aqui glosada, a contribuinte já havia sido cientificada dos lançamentos anteriores que alteraram o saldo de prejuízos disponíveis para compensação. De fato, optando pela apuração anual do lucro real no ano-calendário 2003, a compensação em questão foi promovida em 31/12/2003, e o último lançamento que afetou o saldo de prejuízos fiscais, objeto do processo administrativo nº 10830.009370/2003-44, foi formalizado no curso daquele ano-calendário.

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

E isto porque, em sede de recurso administrativo, somente se cogita de efeito suspensivo quando a lei expressamente o diz, consoante os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸:

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

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

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

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

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

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

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

Paulo de Barros Carvalho⁹ também restringe os efeitos da suspensão à exigibilidade do crédito tributário, subsistindo íntegro o crédito tributário em si:

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

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. **Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.** Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao quanto do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade. **A descrição concorda bem com os atributos que dissemos ter o ato jurídico administrativo do lançamento: presunção de legitimidade e exigibilidade.** Com ele, inicia a Fazenda Pública as diligências de gestão tributária, para receber o que de direito lhe pertence. É o lançamento que constitui o crédito tributário e que lhe confere foros de exigibilidade, tornando-o susceptível de ser postulado, cobrado, exigido.

Em passagem anterior de sua obra¹⁰, ao definir os atributos do ato jurídico administrativo de lançamento, o autor reconhece que a presunção de legitimidade está presente em todos os atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como

⁹ Curso de Direito Tributário, 17ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2005, p. 439-440.

¹⁰ Op. cit., p. 411.
Documento assinado digitalmente em 27/05/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 27/05/2016 por EDELI PEREIRA BES SA

autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção *juris tantum*. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão da própria autoridade ou de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.

Neste mesmo sentido, o autor declarará a improcedência da dicotomia lançamento provisório e definitivo¹¹, observando que a susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos, com exceção somente daqueles que se tornaram imutáveis por força de prescrições do próprio sistema positivo. E assevera:

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

Por esta razão, inclusive, esta Relatora rejeitou argumentação deduzida nos autos do processo administrativo nº 10830.0016840/2009-11, com vistas a afastar a multa de ofício aplicada em razão da glosa de prejuízos que, revertidos em lançamento anterior, foram utilizados pela contribuinte no período posteriormente fiscalizado. A interessada defendia que a suspensão da exigibilidade decorrente dos recursos administrativos interpostos contra o lançamento inicial a dispensariam de retificar seus controles de prejuízos fiscais e impediriam a caracterização de infração sujeita a multa de ofício. A pretensão foi afastada nos seguintes termos do voto condutor do Acórdão nº 1101-000.969:

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

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

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

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

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

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Assim, à falta de previsão expressa em outro sentido, os recursos administrativos têm apenas efeito devolutivo da matéria recorrida. Ou seja, se a norma em referência determina, tão só, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, claro está que apenas este efeito do ato administrativo é postergado. A reversão do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa tem efeito imediato, e o lançamento de ofício de sua utilização indevida somente poderia ser impedido por conduta espontânea do sujeito passivo que revertesse esta utilização antes do início do procedimento fiscal tendente a promovê-lo de ofício.

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

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

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

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

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

Art. 265. Suspende-se o processo:

[...]

IV - quando a sentença de mérito:

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

[...]

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

Nas lições de Vicente Greco Filho¹², referido dispositivo trata da denominada questão prejudicial, por ele conceituada como relação jurídica controvertida, logicamente antecedente, que subordina a resolução de outra dita principal e apta, em tese, a ser objeto de uma ação principal. No presente caso, segundo a classificação exposta pelo autor, estar-se-ia frente a uma prejudicial externa, na medida em que a relação jurídica antecedente depende de decisão em outro processo, e não no mesmo processo em que vai ser proferida a sentença.

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

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira.