



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

Processo nº 16327.000453/2008-59
Recurso nº 910.501 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.886 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria PREJUÍZO FISCAL - GLOSA
Recorrente DIBENS LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL (SUCESSORA DE UNIBANCO LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

NULIDADE. MOTIVO.

Deve ser anulado o lançamento que contiver motivo de fato equivocado, estar indevidamente motivado, e restar demonstrado que o erro de ofício provocou prejuízos à defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedida a Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Waldir Veiga Rocha, Eduardo de Andrade e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. Ausente momentaneamente o Conselheiro Diniz Raposo e Silva.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 8ª Turma da DRJ/SP1, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa que abaixo reproduzo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

IRPJ. PREJUÍZO FISCAL INEXISTENTE. GLOSA.

A compensação de prejuízo fiscal procedida em valor que excede ao saldo de prejuízo fiscal existente deve ser objeto de glosa e lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

O processo de incorporação não elide a responsabilidade tributária da sucessora em relação à multa de natureza fiscal decorrente de infração tributária cometida por empresa sucedida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foi lavrado, em 26/03/2008, contra a contribuinte acima identificada, o Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no

valor total de R\$ 3.986.940,78, incluindo os juros de mora (calculados até 29/02/2008) e a multa de ofício (75%), referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/2005. A ciência da autuação se deu em 08/04/2008, conforme histórico do Aviso de Recebimento (A.R.) às fls. 156/157.

2. De acordo com o disposto na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 04), a apuração do crédito tributário refere-se à GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES e encontra-se assim descrita:

Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s), tendo em vista a(s) reversão(ões) do(s) prejuízos(s) após o lançamento da(s) infração(ões) constatadas(s) no(s) período(s)-base de 1998, através deste Auto de Infração, O QUE ACARRETOU SALDO INSUFICIENTE CONFORME TERMO.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2005</i>	<i>R\$ 7.938.950,24</i>	<i>75,00</i>

ENQUADRAMENTO LEGAL

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

2.1. No Termo de Verificação Fiscal à fl. 09 conta que:

“O contribuinte acima identificado apareceu junto ao SAPLI com inconsistência na compensação do prejuízo fiscal do IRPJ no ano-base de 2005.

No caso, o contribuinte compensou prejuízo fiscal acima do saldo existente junto ao SAPLI.

Tal fato decorre de redução do saldo no ano-base de 1998, que resultou no processo administrativo 16327.004079/2002-75.

Este processo foi mantido junto à DRJ e encontra-se junto ao Conselho de Contribuintes.

O lançamento será efetuado na forma da legislação em vigor.

Apesar da relação de efeito e causa do lançamento anterior com este lançamento o contribuinte deverá apresentar impugnação uma vez que os lançamentos são independentes.

O contribuinte foi incorporado pelo contribuinte CNPJ 65.654.303/0001-73, DIBENS LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL, sobre o qual recairá o lançamento.

3. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seu advogado e procurador (docs. de fls. 47 a 51), apresentou, em 08/05/2008, a impugnação de fls. 17 a 44, acompanhada dos documentos de fls. 45 a 146.

3.1. Na peça de defesa, após descrição dos fatos, a interessada argui preliminarmente a nulidade do auto de infração por vício de motivação. Entende a impugnante que no processo administrativo nº 16327.004079/2002-75 *nunca houve redução dos prejuízos da empresa autuada, (...), mas tão somente sua recomposição da alocação daqueles prejuízos sem qualquer alteração de valor*. Também registra que *embora o extrato do SAPLI acostado ao auto de infração indique suposta “inconsistência do contribuinte” apontando como motivo “excesso de saldo disponível” em sua DIPJ de 2005, o “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais” não conduz ao valor glosado no presente auto de infração, de R\$ 7.938.950,24, não havendo qualquer esclarecimento ou demonstrativo que permita ao Impugnante saber de onde surgiu este valor*. Defende a impugnante que tal procedimento teria viciado o auto de infração de *nulidade insanável, por absoluta ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa*.

3.1.1. Registra a impugnante que, embora faça remissão à suposta redução de prejuízo fiscal no ano de 1998, isto nunca teria ocorrido. Tal procedimento estaria a viciar o auto de infração de nulidade insanável, por absoluta ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

3.2. Passa então a impugnante a discorrer a respeito do P.A. nº 16327.004079/2002-75, explicando, inicialmente que a ação fiscal de que resultou aquele processo foi feita em relação aos procedimentos da empresa Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ 34.120.899/0001-06, incorporada em 2001 pela Bandeirantes Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ nº 44.071.785/0001-69, a qual alterou sua denominação social para Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil.

3.2.1. Tece relato a respeito daquele processo e, inclusive, transcreve parte do Termo de Verificação Fiscal. Apresenta um quadro resumo da autuação (fl. 24). Dentre outras infrações relatadas, expôs, em relação à glosa de prejuízo fiscal naquele processo, que a utilização de Prejuízo Fiscal (compensado de ofício) no ano-calendário de 1997, no valor de R\$ 3.879.321,72, acarretou a glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente no ano-calendário de 1998 no valor de R\$ 3.306.231,86.

3.2.2. Conclui que *tanto considerando o procedimento adotado pelo Impugnante antes da ação fiscal, quanto levando em conta a realocação dos prejuízos decorrentes da ação fiscal que redundou no pa nº 16327.004079/2002-75, em 2001 quando a empresa Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06) foi incorporada já não mais existia qualquer saldo de prejuízo fiscal de sua titularidade, não havendo qualquer motivação fática no auto de infração ora impugnado que justifique a exigência nele constituída*.

3.2.3. Por fim pondera: *Não obstante, mesmo que naquela oportunidade, em 2001, quando incorporada a empresa Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06) pela empresa Bandeirantes Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 44.071.785/0001-69) houvesse saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada, jamais poderia ser transferido à incorporadora por expressa vedação legal*.

3.3. Alega, com base no artigo 514 do RIR/99, que a legislação veda o aproveitamento de eventual saldo de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora que, contudo, mantém o direito de utilizar o seu próprio prejuízo, mesmo que oriundo de períodos anteriores àquela data. Entende não ser logicamente *aceitável a premissa do auto de infração de que em 2005, quando da incorporação*

da Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 44.071.785/0001-69) pelo ora Impugnante, teria havido compensação a maior de prejuízos fiscais pela empresa incorporada em decorrência da redução de prejuízos do ano de 1998, em virtude da ação fiscal que originou o P.A. nº 16327.004079/2002-75, lavrado contra outra empresa incorporada.

3.4. Também acusa a ocorrência de “bis in idem”, porquanto na ação fiscal que deu origem ao P.A. nº 16327.004079/2002-75 já existe a exigência tributária sobre a glosa parcial dos prejuízos fiscais. No seu entender, *a prevalecer a exigência, em verdade estar-se-á cobrando imposto duas vezes sobre o mesmo fato econômico, qual seja, a suposta existência de prejuízo compensado a maior naquele ano de 1998.*

3.5. Também alega que o extrato do “SAPLI” juntado aos autos como fundamento do auto de infração lavrado é absolutamente inconsistente para embasar a autuação, o que também demonstra o vício de motivação do auto de infração. Nesse sentido argumenta:

- *embora a motivação expressa no auto de infração diga respeito ao suposto saldo de prejuízo fiscal do ano de 1998 da empresa Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06): naquele extrato há indiscriminadamente valores tanto da empresa Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06) quanto da empresa Bandeirantes Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 44.071.785/0001-69) que a incorporou e posteriormente recebeu a mesma denominação de .. Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil;*

- *No histórico referente às compensações de prejuízos fiscais do ano-base de 1997, apenas o “9/15” (página 3) refere-se à empresa incorporada Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06) e aponta um prejuízo fiscal de (R\$1.048.923,54), que representa exatamente o montante remanescente de prejuízo daquele ano após a ação fiscal que originou o PA nº 16327.004079/2002-75;*

- *No histórico 12/15 referente ao ano-base de 1998, o SAPLI aponta lucro real antes das compensações de prejuízos no montante de R\$20.858.839,23. Este valor representa a soma do lucro antes das compensações no valor de R\$17.606.492,07 (cf LALUR-1998, doc. 05) com o valor de R\$3.006.623,22, referente às adições determinadas pela ação fiscal que originou o PA nº 16327.004079/2002-75, com o valor de R\$245.723,94, tido como postergado naquele ano em decorrência da mesma ação fiscal;*

- *Este valor, contudo, não está refletindo a decisão da DRJ que não aceitou o lançamento efetuado relativamente à postergação de R\$245.723,94, determinando a sua exclusão.*

- *Quanto ao ano de 1999, que é o último ano refletido no SAPLI juntado aos autos, percebe-se no “Histórico 15/15” referente à empresa incorporada, um lucro real antes das compensações de R\$26.457.468,09. Ocorre, que, somando a adição determinada no ano de 1999 em decorrência da ação fiscal no valor de R\$7.560.081,87 com o valor tido como postergado naquele ano de R\$19.162.084,44, chega-se ao valor de R\$26. 722.166,31, divergente do valor do SAPLI que, de todo modo, também não demonstra prejuízos oriundos de 1998 naquele ano, nem a decisão da DRJ que determinou a exclusão do valor de R\$19.162.084,44 a título de postergação, o que por si só desmonta o quanto exposto*

no Termo de Verificação Fiscal.

- não há como se depreender do SAPLI juntado aos autos que teria havido compensação do prejuízo fiscal no ano-base 2005 além do saldo ali constante, no montante de R\$7.938.950,24, porque em primeiro lugar, ali não se demonstra nem o valor, nem a origem do saldo de prejuízo fiscal de 2005 e, em segundo lugar, o saldo de prejuízo supostamente compensado a maior em 2005 (R\$7.938.950,24), jamais teria origem na redução de prejuízo de 1998, até mesmo em virtude da incorporação ocorrida em 2001 que inviabiliza a transferência de prejuízos entre sucedida e sucessora

3.6. Quanto à compensação de prejuízos fiscais no ano de 2005, a contribuinte assevera que, embora o autuante afirme que, no ano-calendário de 2005, a empresa incorporada (CNPJ nº 44.071.785/0001-68) tenha compensado a maior prejuízos fiscais decorrentes de suposta redução dos prejuízos em virtude da ação que originou o PA nº 16327.004079/2002-75, não se depreende dos autos qualquer ligação entre os R\$ 20.140.642,96 de prejuízo fiscal compensado em 2005 com a recomposição de prejuízos levada a efeito como decorrência daquela ação fiscal e muito menos com o valor de R\$ 7.938.950,24, apontado como tributável no presente auto de infração. Argumenta, assim, impossibilidade de defesa, e nulidade do auto de infração por vício insanável de motivação e cerceamento de defesa.

3.7. Também alega decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento, em 08/04/2008, quanto a tributo oriundo de prejuízos relativos ao ano de 1997, supostamente compensados a maior em 1998. Fundamenta seu argumento no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e em ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

3.8. Quanto ao mérito, a impugnante alega prejudicialidade do processo administrativo nº 16327.004079/2002-75. Pondera que, *mesmo não se admitindo qualquer lógica na inconsistência apontada no SAPLI que embasa a presente autuação, e admitindo que aquele suposto excesso de saldo de prejuízo disponível realmente tenha origem na ação fiscal que redundou no P.A. nº 16327.004079/2002-75, parece claro que a existência da obrigação constituída nos presentes autos depende de questionamento administrativo ainda pendente de decisão final*. Conclui, com base no artigo 265, IV, “a”, do Código de Processo Civil, que, *sobrevindo decisão favorável ao contribuinte nos autos daquele outro processo administrativo, como certamente ocorrerá face aos argumentos de direito lá expostos, as reduções efetuadas pela fiscalização no tocante ao prejuízo fiscal restarão prejudicadas, restabelecendo-se o valor original de prejuízo fiscal, de modo a repercutir diretamente nos valores exigidos no presente feito, sendo manifesta portanto a relação de prejudicialidade entre os processos*.

3.9. Também alega não ser cabível a exigência da multa de ofício da sucessora por fato gerador ocorrido anteriormente à incorporação, embasando o seu argumento no artigo 132 do Código Tributário Nacional e no princípio da personalidade da pena. Transcreve excertos de ementas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, mencionando ainda ser no mesmo sentido o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

3.10. Contesta, ainda a exigência de juros de mora sobre a multa lançada, porquanto faltar-lhe-ia de suporte legal. Nesse sentido alega que, *se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”*. Defende ainda que, *se a expressão*

"débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61

3.11. A imprestabilidade da Taxa SELIC para efeito de cômputo dos juros de mora, a qual *além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1 % previsto no artigo 161 do CTN.*

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

- há vício de motivação no auto de infração, porque é afirmado que a glosa de prejuízos relativos a 1997 que originou o processo administrativo nº 16327.004079/2002-75 nada tem que ver com o presente lançamento. Ora, então, o lançamento é nulo, porquanto decorre daquela glosa. A defesa da impugnante se pautou pela motivação argüida pela fiscalização, não se podendo afirmar que não houve prejuízo à defesa;

- por não ter-se aprofundado a investigação o lançamento carece de certeza e liquidez, baseado única e exclusivamente na divergência entre o Sapli e a DIPJ. Sendo o Sapli um sistema informatizado criado e administrado pela Receita Federal – que como todo e qualquer programa pode apresentar erros – não pode a fiscalização simplesmente presumir que o Sapli está certo e a DIPJ errada, devendo investigar a origem da divergência, para então concluir se houve de fato compensação indevida;

- a decisão recorrida não indicou em que ano teria ocorrido a causa da divergência relativa ao ano de 2005. Isto é de extrema gravidade, pois o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento, a contar da data em que for apurado o prejuízo fiscal glosado, nos termos do art.9º do Decreto nº 70.235/72. Decorre da ausência da indicação do prejuízo glosado o comprometimento da certeza e liquidez do lançamento;

- os prejuízos fiscais acumulados são suficientes para a compensação efetuada em 2005. Inexplicavelmente, o Sapli não reflete os prejuízos fiscais apurados nos anos-calendário de 1993, 1994, e 2002 (DIPJ acostadas). Considerados estes efeitos e desconsiderados os efeitos do Sapli no PA 16327.004079/2002-75, que se refere a CNPJ diverso, resta demonstrado que os prejuízos acumulados são suficientes para justificar quase totalidade da compensação efetuada em 2005;

- não tem cabimento a exigência da multa de mora da sucessora por fato ocorrido anteriormente à incorporação;

- não incidem juros de mora sobre a multa de ofício;

- a Selic é imprestável para efeito de cômputo dos juros de mora.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

Erro na motivação do lançamento

A autoridade fiscal motivou o lançamento nos seguintes termos, vazados no auto de infração (fls.4)

*001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS
INDEVIDAMENTE*

SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES

*Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is) apurado(s),
tendo em vista a(s) reversão(ões) do prejuízo(s) após o
lançamento da(s) infração(ões) constatada(s) no(s) período(s)-
base 1998, através de Auto de Infração O QUE ACARRETOU
SALDO INSUFICIENTE CONFORME TERMO*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
<i>31/12/2005</i>	<i>R\$ 7.938.950,24</i>	<i>75, 00</i>

Desta forma, bem se vê que o fundamento utilizado para a glosa é a reversão do prejuízo relativo ao ano de 1998, o qual procedido pela fiscalização em ação fiscal. De fato, a ação fiscal aludida reverteu os resultados de 1997, 1998, 1999, e 2000, consubstanciando os lançamentos encartados no PA 16327.004079/2002-75.

Contudo, conforme restou bem apontado no acórdão prolatado pela DRJ, a autoridade fiscal não se apercebeu que a ausência de saldo de prejuízos que lhe foi apresentada pelo Sapli não era lastreada em tal reversão, mas fundada nos próprios resultados declarados pela recorrente em suas declarações. Isto por que mediante procedimento de revisão interna anterior ao lançamento os valores controlados pelo Sapli regressaram a valores anteriores àqueles alterados pela fiscalização em 2002, quando encerrara o procedimento fiscal que alterou os resultados de 1997, 1998, 1999 e 2000, repetindo, então, os valores informados na declaração de rendimentos da recorrente.

A demonstração inequívoca de tal situação é dada pelo próprio Sapli (fls.10/14).

Vejamos o pronunciamento da DRJ:

No que se refere a alegada nulidade do auto de infração que, segundo o Termo de Verificação, seria decorrente infrações apuradas no processo nº 16327.004079/2002-75, de interesse de Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ 34.120.899/0001-06, incorporada em 2001 pela Bandeirantes Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ nº 44.071.785/0001-69, a qual alterou sua denominação social para Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, há de se reconhecer que, de fato, a autoridade autuante equivocou-se quando consignou que a compensação de prejuízo fiscal acima do saldo existente junto ao SAPLI em 31/12/2005, efetuada pela contribuinte Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ 44.071.785/0001-69 seria decorrente “de redução no ano-base de 1998, que resultou no processo administrativo 16327.0004079/2002-75.

5.1. A partir do extrato do sistema SAPLI denominado “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais” acostado às fls. 11 a 14, é possível verificar que em relação aos ano-calendário de 1997, 1998 e 1999 (históricos nºs 9/15, 12/15 e 15/15) foi procedido registro, em 27/11/2002, tendo como motivo, “05- Fiscalização Externa”, processo “16.327.004.079/2002-75. Entretanto, em 27/08/2007 (data anterior à do lançamento em pauta) foi realizado o “estorno” daquele registro (históricos nºs 8/15, 11/15 e 14/15) de forma que ficaram restabelecidos os valores originais declarados pela contribuinte (históricos nºs 7/15, 10/15 e 13/15).

5.2. O SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo da CSLL) é alimentado pelas informações prestadas pelos contribuintes em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ (antigamente: Declarações de Rendimentos da Pessoa Jurídica – DIRPJ). Portanto, no caso, ficaram restabelecidos os dados informados pela contribuinte em suas Declarações. Observe-se, por exemplo, o ano de 1998: A contribuinte Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ 44.071.785/0001-69 declarou em sua DIRPJ/1999 – AC 1998, Lucro Real antes da Compensação de Prejuízo Fiscal no valor de R\$ 21.025.576,46 (Linha 22 da Ficha 10 – fl. 165), conforme extrato parcial da Declaração obtido no sistema “IRPJ”. Esse mesmo valor de prejuízo fiscal antes da compensação é o que está indicado como vigente no SAPLI à época da autuação (fl. 13 – histórico 11/15, registrado em 27/08/2007).

5.3. Por outro lado, ainda que o processo nº 16327.004079/2002-75 não tenha dado causa à autuação em apreço (até porque referente a infração cometida pela pessoa jurídica detentora do CNPJ nº 34.120.899/0001-06 – vide Termo de Verificação à fl. 88), fato é que o sistema SAPLI acusou que, no ano-calendário de 2005, a contribuinte detentora do CNPJ nº 44.071.785/0001-69 excedeu ao limite do saldo de prejuízo fiscal disponível, quando efetuou a compensação, conforme acusa o extrato de fl. 10.

5.4. O Relatório extraído do SAPLI denominado “DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (SAPLI)” acostado às fls. 167/175, que como já se disse, está pautado nas informações prestadas nas DIPJ/DIRPJ apresentadas pela contribuinte, aponta que no ano-calendário de 2005 havia um saldo de prejuízo fiscal disponível para compensação no valor de R\$ 12.201.692,72. Como a contribuinte (CNPJ nº 44.071.785/0001-69) declarou ter compensado prejuízo fiscal naquele ano-calendário no valor de R\$ 20.140.642,96 (fls. 122 e 166), resta claro o excesso no valor de R\$ 7.938.950,24.

Na tabela abaixo - que resume o Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais acostado às fls.167/175 - melhor se visualiza o fato de que a insuficiência de saldo de prejuízos nada tem que ver com a reversão do saldo de 1998:

Ano	Saldo Anterior Prejuízo Fiscal	Lucro Real Antes das Compensações – Conforme DIPJ	Prejuízo Não Operacional	Compensação Feita – Conforme DIPJ	Saldo de Prejuízos Fiscais Acumulados	
					Anos Anteriores	Período Base
1997	17.904.661,78	(31.908.561,09)			17.904.661,78	31.908.561,09
1998	49.813.222,87	(21.025.576,46)			49.813.222,87	21.025.576,46
1999	70.838.799,33	649.738,45		194.921,54	70.643.877,79	-
2000	70.643.877,79	36.592.172,11		10.977.651,63	59.666.226,16	-
2001	59.666.226,16	8.509.469,45		2.552.840,84	57.113.385,32	
2002	57.113.385,32	(11.045.401,34)	(1.613.701,39)	-	57.113.385,32	9.431.699,95
2003	66.545.085,27	115.467.008,91	-	34.640.102,68	33.518.683,98	
2004	33.518.683,98	71.056.637,54		21.316.991,26	12.201.692,72	
2005	12.201.692,72	70.935.200,19		12.201.692,72	-	-

Fonte: Demonstrativo de Compensações Fiscais emitido pelo Sapli - fls. 167/175

Isto porque, a reversão de saldo de 1998 alterou o resultado da recorrente, que passou de prejuízo de R\$21.025.576,46 para lucro real de R\$20.858.839,23. Mas como se pode notar, o valor adotado no relatório de inconsistências (fls.10) parte de prejuízo de R\$21.025.576,46. Para melhor elucidar o raciocínio, esta, bem como as demais reversões estão listadas na tabela abaixo, obtida do Histórico de Compensação de Prejuízos Fiscais emitido pelo Sapli (fls.11/14).

Ano	Declaração do Contribuinte	Alteração por Fiscalização Externa	Alteração por Revisão Interna
1997	(31.908.561,09)	(1.048.923,54)	(31.908.561,09)
1998	(21.025.576,46)	20.858.839,23	(21.025.576,46)
1999	649.738,45	26.457.468,09	649.738,45

Fonte: Histórico de Compensação de Prejuízos Fiscais – fls.11/14

Não há, pois, como divergir da conclusão a que chegou a autoridade julgadora de primeiro grau, ao asseverar que

a autoridade autuante equivocou-se quando consignou que a compensação de prejuízo fiscal acima do saldo existente junto ao SAPLI em 31/12/2005, efetuada pela contribuinte Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil – CNPJ 44.071.785/0001-69 seria decorrente “de redução no ano-base de 1998, que resultou no processo administrativo 16327.0004079/2002-75.

Todavia, no entendimento do colegiado *a quo* o erro praticado não resultou em nenhum prejuízo, nem à autuação, nem à recorrente. Isto porque, os valores do Sapli reproduzem as informações prestada pela recorrente em suas DIPJ. Além disso, entende que a compreensão da autuada não foi prejudicada pois ela entendeu que a autuação seria decorrente de glosa de prejuízo compensado indevidamente, porque inexistente. Assim, por entender não violado o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, rechaçou o pedido de nulidade.

A recorrente, na peça recursal, todavia, rechaçou veementemente tais afirmações, aduzindo que o vício de motivação, que foi por quatro vezes admitido pela decisão recorrida, trouxe grave prejuízo à defesa, que se pautou na acusação constante do Termo de Verificação. Assim, alega que foi induzida, pelo vício do termo de verificação a fundamentar toda sua impugnação na impossibilidade, formal e material, de que a glosa relativa ao ano base de 1998, pertinente ao PA 16327.004079/2002-75 pudesse ser causa do presente lançamento, remetendo a várias passagens de suas próprias alegações feitas na peça impugnatória.

Por serem bastante esclarecedoras, transcrevo-as, ressaltando que estão dispostas em partes diversas da impugnação, e portanto, destinadas a atacar diferentes pontos do auto de infração.

"(...) embora ali se afirme que a infração cometida se refere à suposta compensação de prejuízo fiscal acima do saldo existente no SAPLI, em decorrência de redução do saldo de prejuízo no ano-base de 1998 por força do processo administrativo nº16327.004079/2002-75, naquele processo nunca houve a redução dos prejuízos da empresa autuada, posteriormente incorporada pelo Impugnante, mas tão somente a recomposição da alocação daqueles prejuízos sem qualquer alteração de valor." (destaques no original)

"Com isso, e considerando que em 2001 houve a incorporação da empresa Uni banco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 34.120.899/0001-06) pela empresa Bandeirantes Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 44.071.785/0001-69), não seria logicamente aceitável a premissa do auto de infração de que em 2005, quando da incorporação da Unibanco Leasing S/A Arrendamento Mercantil (CNPJ 44.071.785/0001-69) pelo ora Impugnante, teria havido compensação a maior de prejuízos fiscais pela empresa incorporada em decorrência de redução de prejuízos do ano de 1998, em virtude da ação fiscal que originou o PA nº 16327.004079/2002-75, lavrado contra outra empresa incorporada. " (destaques da recorrente)

"E de se observar, de qualquer modo, que como decorrência da ação fiscal que originou o PA nº 16327.004079/2002-75, o i. fiscal autuante promoveu o lançamento do IRPJ acrescido de multa de ofício e juros de mora sobre a glosa parcial dos prejuízos compensados em 1998 no valor de R\$3.306.231,86, decorrente do aproveitamento do prejuízo originado em 1997 para compensar de ofício a exigência constituída para aquele mesmo ano. Por isso, a prevalecer a presente exigência, em verdade estar-se-á cobrando imposto duas vezes sobre o mesmo fato econômico, qual seja, a suposta existência de prejuízo compensado a maior naquele ano de 1998. " (destaques no

original e da recorrente))1

*"De fato, não há como se depreender do SAPLI juntado aos autos que teria havido compensação do prejuízo fiscal no ano base 2005 além do saldo ali constante, no montante de R\$7.938.950,24, porque **em primeiro lugar**, ali não se demonstra nem o valor, nem a origem do saldo de prejuízo fiscal de 2005 e, **em segundo lugar**, o saldo de prejuízo supostamente compensado a maior em 2005 (R\$7.938.950,24), jamais teria origem na redução de prejuízo de 1998, até mesmo em virtude da incorporação ocorrida em 2001 que inviabiliza a transferência de prejuízos entre sucedida e sucessora."* (destaques da recorrente e no original)

"Assim, considerando que o Fisco tinha o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário pelo lançamento a contar da data em que apurado o prejuízo fiscal glosado, no caso em 31/12/1997, tendo efetuado o lançamento somente em 08/04/2008 já decaiu de seu direito. " (destaques no original)

"Assim, mesmo não se enxergando qualquer lógica na inconsistência apontada no SAPLI que embasa a presente autuação, e admitindo que aquele suposto excesso de saldo de prejuízo disponível realmente tenha origem na ação fiscal que redundou no PA nº 16327.004079/2002-75, parece claro que a existência da obrigação constituída nos presentes autos depende lógica e necessariamente da existência daquelas obrigações, já objeto de questionamento administrativo ainda pendentes de decisão final."

*"7. Registre-se **NÃO TER QUALQUER FUNDAMENTO A ALEGAÇÃO** de decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento, em 08/04/2008, quanto a tributo oriundo de prejuízos relativos ao ano de 1997, supostamente compensados a maior em 1998. Isto porque, como já dito acima, a presente autuação não se origina das infrações apontadas no P.A. nº 16327.004079/2002-75 (que apresenta glosa de prejuízos em 1998, repita-se, de outra pessoa jurídica). (...) "*

*"8. Frise-se, ainda, ser **TOTALMENTE DESCABIDA**, in casu, a alegação de prejudicialidade do processo administrativo nº 16327.004079/2002-75, pois, como á exposto acima (parágrafos 5.1 a 5.4), tal processo não deu causa à autuação em apreço e é referente a infração cometida por outra pessoa jurídica CNPJ nº 34.120.899/0001-06 - vide Termo de Verificação à fl. 88)" (destaques da recorrente)*

Conclui, afirmando que

Nesse contexto, o Recorrente não tem como se defender eficazmente de uma acusação de "glosa de prejuízo compensado indevidamente", se a acusação não descreve, precisamente, porque a autoridade lançadora entende que há compensação indevida, ou, como no presente caso - o que é pior ainda - , quando a acusação descreve o motivo errado!

À vista das alegações da recorrente, instruídas com provas que demonstram ter incorrido em erro na produção do documento impugnatório do lançamento, tenho por existente o prejuízo alegado.

De fato, a situação de não dispor de saldo *porque o resultado de 1998 foi revertido* é totalmente distinta daquela que também se sustenta na inexistência de saldo, mas *porque os resultados positivos anteriores o consumiram*.

As alegações expendidas demonstram que a recorrente efetivamente se pautou por atacar a causa da inexistência do saldo (reversão do saldo de 1998). Ora, se a causa é diversa, as alegações poderiam ter-se dirigido a outros motivos que nem sequer restaram levantados, porque não é possível se defender daquilo que não é alegado. Não fosse assim, o art. 142 do CTN não prescreveria como elemento essencial do lançamento a determinação da matéria tributável.

A peça acusatória é evidentemente eivada de vício de motivação, sendo certo que a autoridade fiscal não compreendeu o conteúdo do relatório do Sapli que lhe foi oferecido e, na ânsia de produzir resultados, lavrou o auto de infração ainda assim, fiando-se no documento de fls.10 que resumia haver insuficiência de saldo no montante de R\$ 7.938.950,24 no ano-calendário de 2005.

Ocorre que assim procedendo efetivamente provocou prejuízos à defesa, que dirigiu esforços para elidir a acusação de que a reversão de 1998 é que de fato seria a causa da insuficiência.

Neste sentido, embora não haja má fé da acusação, o vício de motivação deve ser reconhecido, porquanto destrói a higidez do ato administrativo nele fundado, bem como impossibilita a defesa eficaz.

É que embora tenha a defesa ressaltado o disposto no art. 2º da Lei nº 9.784/99 e inciso VII de seu parágrafo único (*verbis*), por ser o ato de lançamento do tipo vinculado, entendo ser a motivação obrigatória, eis que deve a Administração demonstrar que o ato está em conformidade com os preceitos estabelecidos em lei.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

Ademais, deve-se ressaltar que conquanto a defendente se insurja contra o vício na *motivação* do ato, ou seja, na exposição dos motivos que o ensejaram, também o *motivo*, ou seja, o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato de lançamento é outro, e não aquele declinado pela autoridade.

O motivo que serve de causa ao lançamento é a insuficiência de saldo de prejuízos verificada por reversão do resultado de 1998. Já o motivo real – ainda que

desconhecido pela autoridade autuante, e susceptível de contra-argumentação – deveria ter sido a insuficiência de saldo de prejuízos provocada pelo consumo do saldo em exercícios anteriores.

Tal situação é bastante para determinar a invalidade do ato de acordo com a consagrada teoria dos motivos determinantes, pela qual o motivo integra a validade do ato.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello¹

De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de “motivos de fato” falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.

Maria Sylvia Zanella di Pietro² segue além, ao comentar a contribuição do Conselho de Estado Francês ao direito brasileiro. Segundo ela,

Pode-se mencionar, de um lado, a contribuição da jurisdição administrativa francesa, com a elaboração das teorias do desvio de poder e dos motivos determinantes. A primeira possibilitou ao Poder Judiciário o exame da finalidade objetivada pela Administração Pública com a prática do ato administrativo, para verificar se a autoridade que o praticou não usou de sua competência legal para atingir fins diversos dos que decorrem da lei. Com isso, introduziu-se um primeiro aspecto de moralidade no âmbito do direito administrativo, com uma redução da discricionariedade. O Judiciário, que se limitava ao exame da competência, da forma e do objeto, pôde passar a apreciar a finalidade, que deixou de ser elemento meramente moral, livre de apreciação judicial, e passou a ser elemento de legalidade.

A teoria dos motivos determinantes também limitou a discricionariedade administrativa, na medida em que permitiu ao Judiciário examinar a legalidade dos motivos (pressupostos de fato e de direito) que levavam a Administração a praticar o ato. E esse exame dos motivos foi se dando no sentido de uma ampliação: de início, fazia-se apenas uma constatação dos fatos, para saber se existiram ou não; em um segundo momento, passou-se a examinar a qualificação jurídica dos fatos feita pela Administração, para verificar se os fatos ocorridos são de natureza a justificar a decisão, permitindo-se ao Judiciário entrar no exame das noções imprecisas ou “conceitos jurídicos indeterminados”; em uma terceira fase, passou-se a examinar a

¹ Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, p.404/405, 28ªed, Malheiros, São Paulo, 2011.

² Maria Sylvia Zanella di Pietro, Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo, p.184/185.

adequação da decisão aos fatos, pela aplicação dos princípios da proporcionalidade dos meios aos fins.

Veja-se que essas duas teorias introduziram mais dois elementos no ato administrativo, além do sujeito, objeto e forma, que sempre caracterizaram os atos jurídicos na teoria geral do direito: o motivo e a finalidade.

No direito brasileiro, as duas teorias tiveram ampla aceitação.

De fato, tendo a Administração o dever de agir com lisura e lealdade, agride o Direito o acolhimento de ato por ela praticado, no qual o motivo declinado inexistente, e o motivo real (em tese) não é sequer mencionado.

Ficam, em tal situação, inexoravelmente comprometidos o princípio da motivação (art.2º, parágrafo único, inciso VII da Lei nº 9.784/99), a higidez do lançamento como tal (art.142 do CTN) e como ato administrativo puro e simples (por ser o motivo um de seus elementos), e o direito à ampla defesa e ao contraditório (art.5º, LV, CF/88).

Todavia, o maior argumento em desfavor do lançamento viciado é o já demonstrado cerceamento ao direito de defesa, sobejamente demonstrado pela defendente com a transcrição de trechos de sua impugnação calcados no ataque à motivação do lançamento, cuja ocorrência autoriza a declaração de nulidade do lançamento com base no art.59, II, do Decreto nº 70.235/72. Demonstrada tal ocorrência, não há como o ato ser mantido.

Assim já se decidiu no Carf, senão vejamos:

Processo: 108800063209963 – 1ª Câmara do 3º CC

Relator: Conselheira Irene Souza da Trindade Torres

SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO. MOTIVAÇÃO INVÁLIDA. NULIDADE. O ato administrativo que determina a exclusão da opção pelo SIMPLES, por se tratar de um ato vinculado, está sujeito à observância estrita do critério da legalidade, impondo o estabelecimento de nexo entre o motivo do ato e a norma jurídica, sob pena de sua nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. São nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade.

PROCESSO ANULADO AB INITIO

Processo: 107150018689721 – 1ª Câmara do 3º CC

Relator: Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Constitui-se flagrante ilegalidade a ausência dos requisitos considerados obrigatórios para a Notificação de Lançamento, nos termos do artigo 11 do Decreto 70.235/72, norteador do Processo Administrativo Fiscal.

É dever da Administração anular os seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

Processo: 10880008872200109 – 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do 1º CC

Relator: Conselheiro Paulo Roberto Cortez

LANÇAMENTO – NORMAS PROCESSUAIS. O ato de lançamento padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação.

Processo: 1095000084820022310950000848200223 – 3ª Câmara do 3º CC

Relator: Conselheiro Tarásio Campelo Borges

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1998

Ementa: Processo administrativo fiscal. Nulidade. Cerceamento do direito de defesa.

As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de conhecer os detalhes tanto dos fatos motivadores da exação quanto dos parâmetros utilizados na apuração do crédito tributário lançado no auto de infração. Genérica indicação do motivo e inexistência do demonstrativo de apuração do tributo são fatos caracterizadores de cerceamento do direito de defesa e nulo é o lançamento maculado com vício dessa natureza.

Processo: 10845001530200186 – 3ª Câmara do 3º CC

Relator: Conselheiro Nilton Luiz Bártoli

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2000, 2001

Simples. Exclusão. Ato declaratório desmotivado. Nulidade. Cerceamento do direito de defesa.

O motivo é fundamental pressuposto de fato e de direito para a validade do ato administrativo. A motivação é elemento do ato, parte onde os motivos são expostos. Carece desse elemento o ato declaratório de exclusão do Simples com genérica e imprecisa referência a pendências perante a Dívida Ativa da União, sem a expressa indicação da existência de débitos inscritos e exigíveis e de suas respectivas identificações. Vício formal insanável (Súmula 3ºCC 2).

PROCESSO ANULADO

Processo: 12466004505200659 – 2ª Câmara do 3ºCC

Relator: Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material de motivo ocorre quando a matéria, de fato ou de direito, em que se fundamenta o auto de infração, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido, ou seja, quando o fato narrado pela autoridade fiscal não ocorreu ou ocorreu de maneira distinta daquela lançada.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Assim, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração lavrado.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2012.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator