



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.001178/00-81
Recurso nº : 148.287
Matéria : IRPJ – EX: 1997
Recorrente : Credit Suisse First Boston Garantia DTVM S.A.
Recorrida : 10ª Turma da DRJ de São Paulo - SP.
Sessão de : 08 de novembro de 2007.
Acórdão nº : 101-96.436

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO –
RECONHECIMENTO DO PREJUÍZO FISCAL
GLOSADO COM O LUCRO DO ANO-CALENDÁRIO
POSTERIOR AO DE COMPETÊNCIA – O lançamento
de diferença de imposto com fundamento em inexatidão
quando ao período-base de competência de deduções
do prejuízo fiscal, será feito pelo valor líquido, depois de
compensada a diminuição do imposto lançado em outro
período-base a que o contribuinte tiver direito em
decorrência da aplicação do disposto no art. 6º.
Decreto-lei n. 1.598/77 e do Parecer Normativo COSIT
nº 02/96.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por CREDIT SUISSE FIRST BOSTON GARANTIA DTVM S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e,
no mérito, DAR provimento ao recurso para cancelar o lançamento, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

Processo nº. : 16327.001178/00-81
Acórdão nº. :101-96.436

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Recurso nº. : 148.287

Recorrente : Credit Suisse First Boston Garantia DTVM S.A.

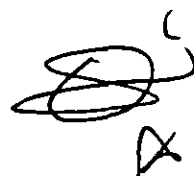
RELATÓRIO

Trata o presente de retorno de diligência determinada por essa E. Câmara na Sessão de 26 de janeiro de 2007 – Resolução n. 101-02.593 (fls. 342/352), em razão da análise dos documentos constantes dos autos, não havia quaisquer informações de que nos anos-calendário seguintes ao da autuação, teria ocorrido postergação no pagamento do imposto conforme alegado pelo contribuinte.

A autuação é decorrente de procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual foi constatado que o Contribuinte efetuou compensação de 100% do Lucro Real relativo ao ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 2.841.099,43, com prejuízos fiscais acumulados, não respeitando o limite de 30% previsto na legislação, tendo em vista que se encontrava amparado em medida liminar concedida nos autos do mandado de segurança nº 96.0005458-4.

Em cumprimento a Resolução nº 101-02.593 que converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência, a Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo – SP, acostou aos autos cópias das DIPJ's dos exercícios de 1998, 1999 e 2000, cópia atualizada do SAPLI disponível no sistema, cópias dos anos-calendário de 1995 e 1996 e 2000 das fichas específicas das Declarações de Pessoa Jurídica da empresa analisada, onde constam transcritos valores deduzidos como prejuízos e cópias do livro LALUR dos anos-calendário de 1995 a 2000, fornecidas conforme solicitação através do Termo de Diligência Fiscal a contribuinte em 18/05/2007.

A autoridade diligenciante Salientou que a divergência encontrada na escrituração apresentada referente à compensação de prejuízos acumulados foi

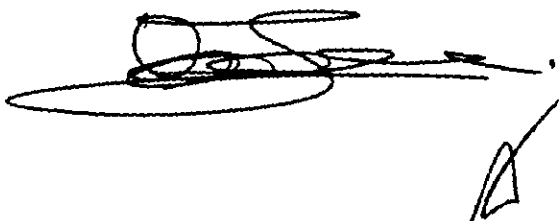
Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

Processo nº. : 16327.001178/00-81
Acórdão nº. :101-96.436

a compensação escriturada no livro LALUR no valor de R\$ 2.625.771,83 no ano-calendário de 1998, mas não efetuada na DIPJ exercício 1999, ano-calendário 1998, conforme resumo de dados extraídos dos documentos anexados e demonstrados na planilha de fls. 547.

Relatório circunstanciado às fls. 343/350.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke, followed by a small mark that looks like a stylized 'A' or a checkmark.

VOTO

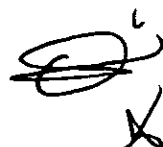
Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do recurso, o lançamento é decorrente da constatação da autoridade fiscal que a Contribuinte efetuou compensação de 100% do Lucro Real relativo ao ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 2.841.099,43, com prejuízos fiscais acumulados, não respeitando o limite de 30% previsto na legislação, amparado em medida liminar concedida nos autos do mandado de segurança nº 96.0005458-4.

Em janeiro de 2007 este E. Conselho converteu o julgamento em diligência por entender que da análise dos documentos carreados aos autos, não existiam quaisquer informações de que nos anos-calendário seguintes ao da autuação ocorreu postergação no pagamento do imposto conforme alegado pela contribuinte. Assim, objetivando avaliar os efeitos da compensação antecipada do saldo de prejuízos fiscais, foi que se determinou a anexação aos autos das cópias das folhas do LALUR onde estão controlados os saldos de prejuízos fiscais acumulados, bem como cópia do SAPLI, ambos abrangendo o período desde o ano-calendário de 1995 até o encerramento da ação fiscal, e ainda, cópia das DIPJ's dos períodos-base de 1997, 1998 e 1999.

Em cumprimento a Resolução nº 101-02.593 que converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência, a Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo – SP, acostou aos autos cópias das DIPJ's dos exercícios de 1998, 1999 e 2000, cópias atualizadas do SAPLI disponível no sistema, cópias dos anos-calendário de 1995 e 1996 e 2000 das fichas específicas das Declarações de Pessoa Jurídica da empresa analisada, onde constam transcritos valores



deduzidos como prejuízos e cópias do livro LALUR dos anos-calendário de 1995 a 2000, fornecidas conforme solicitação através do Termo de Diligência Fiscal a contribuinte em 18/05/2007.

Salientou a autoridade administrativa diligenciante que a divergência encontrada na escrituração apresentada referente à compensação de prejuízos acumulados, foi a compensação escriturada no livro LALUR no valor de R\$ 2.625.771,83, no ano-calendário de 1998, mas não efetuada na DIPJ exercício 1999, ano-calendário 1998, conforme resumo de dados extraídos dos documentos anexados e demonstrados na planilha de fls. 547.

Pois bem, antes de adentrar a matéria de mérito, faz-se necessário, preliminarmente, enfrentar os argumentos de nulidade do auto de infração argüida pelo Recorrente, ao argumento de que, ante o disposto nos arts. 9º. e 62 do Decreto n. 70.235/72, não é possível a lavratura de auto de infração contra sujeito passivo favorecido por medida judicial que suspenda a exigibilidade do respectivo crédito tributário.

Ao que pese o longo arrazoado despendido pelo recorrente em seu recurso para invalidar o lançamento, entendo, com a devida *vênia*, que o mesmo não tem como prosperar, eis que não há como conceber a subsistência de qualquer decisão judicial no sentido de impedir que a autoridade fiscal possa executar o ato de lançamento, com vistas a prevenir a decadência e resguardar o crédito tributário, haja vista a qualidade de indisponibilidade do direito de crédito da Fazenda Pública e o interesse público relevante de que ele se reveste, uma vez que o ato de lançamento é vinculado e obrigatório.

A atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, ainda que vigorando medida suspensiva da exigibilidade do crédito, se esse não se encontra regularmente constituído, haverá a autoridade administrativa de preservar a obrigação tributária do efeito decadencial, incumbindo-lhe, como dever de diligência no trato da coisa pública, investigar as



atividades do contribuinte para verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo considerado devido até sua formalização definitiva na esfera administrativa.

A medida suspensiva tem o condão de impedir que a Fazenda Pública formalize o título executivo mediante inscrição do débito na Dívida Ativa, mas não a inibe de cumprir seu dever legal de formalizar a exigência através do lançamento. A cassação da liminar ou da tutela antecipada ou a superveniência de decisão de mérito contrária ao autor acarreta o restabelecimento da exigibilidade do crédito. Por outro lado, a superveniência de decisão judicial favorável ao contribuinte passada em julgado o extingue, conforme inciso X do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Reporta-se, a Recorrente, ao art. 62 do Decreto no 70.235/72. A esse respeito oportuno transcrever trecho do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no 1.064/93, em resposta a consulta formulada pela Secretaria da Receita Federal:

" 13. Cremos, assim, haver demonstrado, à saciedade, que o mandamento contido no art. 151 do Código Tributário Nacional, ao prescrever a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pressupõe, inequivocamente, prévia verificação do lançamento.

14. De relevo registrar-se aqui também que desta conclusão não discrepa o art. 62 do Decreto n.º 70.235, de 6.03.72, invocada pelo consulente, *verbis*:

"Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Parágrafo único. Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios."

(grifos na transcrição)

15. Do preceito regulamentar supratranscrito, verifica-se que, suspensa a cobrança (portanto, a exigibilidade do crédito tributário), em virtude de medida judicial, não deverá ser "instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão".

16. Assim, há que interpretar-se este dispositivo regulamentar em consonância com o disposto no art. 151 do Código Tributário Nacional. Resulta daí, por corolário, que o legislador regulamentar não está ali a impedir que se efetue o lançamento, mesmo porque este, segundo a letra do parágrafo único do art. 142 do CTN, constitui atividade administrativa vinculada a obrigatória. Há, sim, em estrita observância ao



mandamento regulamentar, que abster-se a autoridade fiscal de qualquer exigência, com relação ao sujeito passivo, com vista ao pagamento do débito apurado.

17. Aliás, é expressa, neste sentido, a letra do parágrafo único do art. 62 do regulamento em questão, ao estipular que, em havendo processo fiscal instaurado, este deverá ter prosseguimento, exceto quanto aos atos executivos. Destarte, se existente processo fiscal, este seguirá o seu curso normal, com a prática de todos os atos administrativos pertinentes, exceto aqueles voltados a constranger o sujeito passivo à liquidação do "quantum debeatur".

18. Outrossim, colimando-se o preceito do art. 151 do Código Tributário Nacional, em relação ao disposto no art. 62 do Decreto n.º 70.235/72, resulta que a autoridade fiscal, diante de medida liminar em Mandado de Segurança, ou ante o depósito integral do montante em litígio, em procedimento cautelar, deve efetuar o lançamento tributário, abstendo-se, contudo, de qualquer medida, em relação ao sujeito passivo, que vise constrangê-lo ao pagamento.

19. Resulta daí, quer nos parecer que a "mens" do art. 62 em comento c/c a do art. 7º, inciso I, do regulamento do processo administrativo fiscal e, especialmente, com a do art. 145 do CTN, aponta no sentido de, nos casos em exame, uma vez efetuado o lançamento, dele seja cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, suspendendo-se, a partir daí, o curso do procedimento, até ulterior decisão judicial, ou perda da eficácia da liminar concedida.

20. Acresce ao sobredito, a ação recomendada se faz necessária, inclusive, para efeitos de prevenir a jurisdição, quando for o caso, ex-vi do art. 9º § 2º, do regulamento em tela, *litteris*:

"§ 2º. A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer."

21. Em conclusão, e tendo em vista o argumento da consulente de que "o lançamento efetuado de maneira contrária ao que prescreve o dispositivo transcrito (art. 62, Decreto 70.235/72) padeceria do vício de nulidade "(SIC, fls. 2), não poderíamos nos furtar de aduzir aqui o sempre lúcido e esclarecedor comentário do Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, então Procurador Judicial e atualmente Procurador-Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional (in "Suplemento Tributário", LTr, 56/93), ao reportar-se ao Acórdão da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da Região, no MS n.º 93.04.048941-9 – PR, nos seguintes termos:

"O relator do focalizado Acórdão e Juiz Ari Pargendler escreveu: "O crédito, enquanto não reconhecido pela Administração, só poderá ser compensado por efeito de sentença". Consta, ainda, no Acórdão que o Poder Judiciário não pode impedir que a Fazenda promova o lançamento do crédito fiscal – "Até aí não vai o poder do Judiciário – o lançamento fiscal é um procedimento legal a que a autoridade fazendária está vinculada".

22. *Ex positis, opina-se* no sentido de que seja respondido à consulente:

- a) nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento, ex vi do art. 142 e respectivo parágrafo único, do Código Tributário Nacional;
- b) uma vez efetuado o lançamento, deve ser regularmente notificado o sujeito passivo (art. 145 do CTN c/c o art. 7º, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72), com o esclarecimento de que a exigibilidade do crédito tributário apurado permanece suspensa, em face da medida liminar concedida (art. 151 do CTN);

- c) com o advento de decisão Judicial favorável à Fazenda Nacional, ou a perda da eficácia da medida liminar concedida, deve ser restabelecido o curso do processo fiscal;
- d) preexistindo processo fiscal à liminar concedida, deve aquele seguir seu curso normal, com a prática dos atos administrativos que lhe são próprios, exceto quanto aos atos executórios, que aguardarão a sentença Judicial, ou, se for o caso, a perda da eficácia da medida liminar concedida."

Portanto, não só é possível, porém, muito mais, é **obrigatório** que a autoridade administrativa exerça sua atividade, devendo sempre proceder ao lançamento do crédito tributário quando constate a ocorrência do fato jurídico tributário ou de infração à lei, independentemente de já se achar o sujeito passivo ao abrigo de medida judicial anterior ao procedimento fiscal. E essa orientação é muito anterior à edição da Lei 9.430/96, que prevê a formalização de lançamento na vigência de liminar mandado de segurança.

Nesse mesmo sentido a lição de James Marins, para o qual "não só a Administração Fazendária pode como deve formalizar o crédito em discussão sob pena de decadência do direito de fazê-lo, mesmo estando em curso a ação judicial de natureza preventiva"¹

Também a jurisprudência judicial assim tem entendido, a exemplo do acórdão do STJ no Recurso Especial 119.986-SP (1997/0011016-8 - D.J. 09/04/2001, pág. 0337), de relatoria da Ministra Eliana Calmon, do qual se transcreve a ementa:

"TRIBUTÁRIO –CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO- LANÇAMENTO- Decadência.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (art. 113 e 142, ambos do CTN).
2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito.
3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção sequer por ordem judicial.

¹ MARINS, James- (Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário, Dialética, S.P. p.90)."



4. **A liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento.**
5. **Recurso especial não conhecido."** (negritos acrescentados)

Ao reverso, no sentido de se impedir a execução do lançamento, poderá levar à hipótese extrema de que, após ser proferida a decisão judicial, se favorável a Fazenda Nacional, esta decisão não poderia mais ser cumprida, se prolatada depois de transcorrido o prazo decadencial para o fisco lançar e cobrar o respectivo crédito tributário.

É de se observar ainda, que o art. 151 do CTN, em hipótese alguma nenhuma veda a execução do lançamento do crédito tributário, mas tão somente suspendem a sua exigibilidade, o que pressupõe a anterior constituição deste, sem o que, não há o que se suspender.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo contribuinte.

Quanto ao mérito, pretende o Recorrente que a glosa da compensação de prejuízos fiscais efetuada no ano-calendário de 1996 sejam aplicáveis às disposições relativas à postergação, contidas nos §§ 4º a 7º do art. 6º do DL nº 1.598/77.

A decisão de primeira instância refutou o tratamento de postergação, alegando não se tratar de inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa. Mencionou o Parecer Normativo nº 2/96, ressaltando que seu item 5.3 chama atenção para o fato de que o comando da lei é para ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real, e que, no caso, não se trata de ajuste ao lucro líquido, mas de compensações fiscais..

O Parecer Normativo COSIT nº 02/96, realmente é aplicável aos casos de postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Cuidou



aquele parecer de analisar os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras nas bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos ajustes correspondentes a todos os períodos-base compreendidos no prazo em que tiver ocorrido postergação do pagamento do imposto e da contribuição.

Esclarece o parecer que “o contribuinte deve proceder aos ajustes na sua escrituração contábil, já que a correção monetária das demonstrações financeiras tem essa natureza, enquanto que o fisco, em seus lançamentos de créditos tributários, deve apenas considerar os efeitos na determinação da base de cálculo do imposto e contribuição mencionados, mediante ajustes extra-contábeis”.

Conquanto não se trate propriamente de aplicação do PN 02/96, que cuida dos efeitos da correção monetária nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de despesas e receitas, a glosa de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas de CSLL compensados antecipadamente pode ter reflexos no tributo apurado em períodos subseqüentes. É possível, de fato, que em período posterior o contribuinte tenha apurado tributo a pagar sobre resultado fiscal que não foi diminuído (ou foi diminuído em menos de 30%) por compensação por falta ou insuficiência de estoque de saldos acumulados a compensar . Nesse caso, caberia apurar os efeitos da glosa, que aumentou o saldo de prejuízos ou bases negativas a compensar, e que pode ter resultado em pagamento a maior em exercício posterior, significando uma postergação no pagamento do tributo.

No presente caso, com os documentos carreados aos autos por ocasião da diligência, verifica-se que o contribuinte apurou lucros nos exercícios seguintes, não tendo, em nenhum deles, compensado prejuízos fiscais, provavelmente, por entender que já havia compensado integralmente os saldos de prejuízos fiscais, embora, com base no SAPLI, havia ainda estoque de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, como também, valores baixados no Lalur no ano-calendário de 1998 que não foram considerados na DIPJ/99 – AC/98.



Dessa forma, tendo em vista que a fiscalização não considerou para os períodos-base futuros (1997, 1998 e 1999), os prejuízos fiscais glosados no presente processo, tal procedimento resultou em postergação de pagamento de imposto de renda, e sendo assim, a regra prevista no PN 02/96, é aplicável ao caso em questão, conforme se extrai da ementa do citado parecer, *verbis*:

"IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas. Ajustes para determinação do saldo do imposto devido."

Por seu turno, o item 5.3 do parecer, define o critério de apuração reclamado pela recorrente, *verbis*:

"5.3 – Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social,



considerando seus e d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;
e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;
f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;
apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido."

Da leitura do disposto acima, depreende-se que estão contemplados pelo critério descrito no PN 02/96, os casos de *"receita, rendimento ou lucro postecipado"* e de *"custo ou despesa antecipada"* que resultem em postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, caso dos autos, eis que o Recorrente deduziu integralmente os prejuízos fiscais no ano-calendário de 1996, deixando de aproveitá-lo nos anos-calendário subsequentes, conforme se verifica das cópias das Declarações de Rendimentos dos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

Dessa forma, por ocasião do lançamento deveria a fiscalização ter considerado a diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência, decorrente da dedução do prejuízo fiscal a maior, segundo determina o § 6º, pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.



A vista do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso para cancelar o lançamento, tendo em vista a inobservância do disposto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como do Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2007.


VALMIR SANDRI

