



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

Processo n° 16327.720352/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.165 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ - PREJUÍZO FISCAL
Recorrente BANCO BRADESCO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2006

LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Estando o crédito lançado amparado por medida liminar em mandado de segurança, sua exigibilidade é suspensa, com base no inciso IV do art.151 do CTN.

ERRO MATERIAL. CORREÇÃO DE OFÍCIO.

A alegação de erro material deve se revestir dos elementos de prova que a lastreiem de forma inequívoca. Havendo-os, o erro material pode ser corrigido de ofício. Inexistindo tais elementos, a alegação não poderá ser acolhida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É incorreta a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

DEPÓSITO JUDICIAL NÃO INTEGRAL.

Somente o depósito judicial integral suspende a exigibilidade do crédito tributário.

JUROS DE MORA. DEPÓSITO JUDICIAL

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

MULTA DE OFÍCIO. DEPÓSITO JUDICIAL.

É devida multa de ofício sobre a parcela do crédito tributário não depositada judicialmente.

MULTA DE MORA. INTERRUÇÃO.

A interrupção veiculada pelo §2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96 é condicionada ao atendimento do prazo de trinta dias, contado da publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo ou contribuição.

APLICAÇÃO DA TAXA DE JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, em conferir suspensão da exigibilidade relativa à parcela lançada amparada por medida liminar e por depósito integral, vencidos os Conselheiros Pollastri e Frizzo que conferiam a suspensão da exigibilidade até o limite do valor parcialmente depositado; b) por maioria, em cancelar a exigência relativa à multa de ofício relativa à parcela amparada por medida judicial e por depósitos judiciais, ainda que parciais, vencido o Conselheiro Alberto Pinto que mantinha a multa de ofício sobre as parcelas que não foram integralmente depositadas; c) por maioria, em cancelar a exigência relativa à juros de mora relativa à parcela depositada judicialmente, ainda que parcial, vencido o Conselheiro Alberto Pinto que os mantinha sobre as parcelas que não foram integralmente depositadas; d) por maioria, em manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Pollastri e Frizzo; e) por unanimidade, manter os juros de mora com base na taxa Selic..

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Eduardo de Andrade. Declarou-se impedida de votar a conselheira Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 10ª Turma da DRJ/SP1, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade:

i) declarar definitivamente consolidados no âmbito administrativo os valores de IRPJ (R\$150.598.737,98) e de CSLL (R\$9.736.112,08) lançados, eis que não impugnados pela contribuinte;

ii) em relação à matéria impugnada (multa de ofício), julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário relativo à multa de ofício conforme demonstrativo ao final do voto do relator;

iii) em relação às alegações de suspensão de exigibilidade da totalidade do crédito tributário por medida judicial/depósito judicial, e de existência de erro na apuração das perdas, considerar improcedente o pleito da impugnante, conforme voto do relator;

iv) indeferir o pedido da impugnante para envio de intimações em nome dos advogados da empresa.

O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/2006

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2006

INTIMAÇÕES. ENDEREÇO POSTAL DO CONTRIBUINTE.

As intimações devem ser enviadas ao endereço postal fornecido pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

A matéria não contestada pela impugnante está definitivamente consolidada na esfera administrativa.

*PREJUÍZO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. ALEGAÇÕES
DESACOMPANHADAS DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.*

Nos termos do Decreto 70.235/72, a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. Cabe, portanto, à impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

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

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF) N° 5 de fls. 712-720, em fiscalização empreendida junto à contribuinte supramencionada, referente ao ano-calendário de 2006, a fiscalização apurou os fatos descritos a seguir:

IRPJ e CSLL – Compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de períodos anteriores.

O Banco Bradesco S/A, CNPJ nº 60.746.948/0001-12, apurou em sua DIPJ 2007 (ano-calendário 2006) um Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos no valor de R\$3.695.756.896,95, compensando prejuízos fiscais de períodos anteriores no montante de R\$ 38.448.794,29, e apurando Lucro Real de R\$ 3.657.308.102,66 (ficha 9B da DIPJ, fls.701).

Todavia, os valores do "Imposto de Renda a Pagar" e "CSLL a Pagar" informados na DIPJ 2007 são superiores aos respectivos valores declarados em DCTF, sendo a contribuinte intimada a justificar as divergências apontadas.

A contribuinte respondeu às fls.19-23 que os valores informados na DIPJ 2007 são superiores aos valores informados em DCTF pois foi deduzido o valor de R\$114.798.427,07, correspondente às "*Perdas efetivas e definitivas, totais ou parciais, sofridas ao longo do ano-base de 2006, no recebimento de seus créditos, independente do atendimento das condições e prazos previstos no art. 9º a 14 da Lei 9.430/96*", conforme liminar obtida no Mandado de Segurança nº 2007.61.00.006059-4 (fls. 586-640). Assim, a contribuinte apurou um Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos Fiscais de R\$ 3.580.958.469,88, compensando prejuízos fiscais de R\$ 658.327.926,43, resultando no Lucro Real de R\$ 2.922.630.543,45.

Portanto, apesar de apurar o valor de R\$ 216.485.323,58 de imposto de renda a pagar (linha 14 da ficha 12B da DIPJ 2007 – fls.706), a contribuinte não efetuou esse recolhimento, justificando estar amparada nos Mandados de Segurança nº 2007.61.00.006059-4 e 97.0007340-8 (dedutibilidade de CSLL na base de cálculo do IRPJ), e na compensação de prejuízos fiscais cujos saldos originaram-se de ações judiciais relativas a perdas deduzidas em anos anteriores.

Tais deduções resultaram em saldo negativo de IRPJ de R\$29.237.014,80, que foi objeto de compensação com débitos próprios nos PER/Dcomp nº 25061.13616.311007.1.7.02-4038, nº 05800.67112.311007.1.7.02-4949 e nº 24165.21686.311007.1.3.02-7586, conforme o quadro a seguir:

IRPJ ano-calendário 2006

Descrição	DIPJ 2007 (a)	Perdas Efetivas e Definitivas Ocorridas em 2006 e Dedutibilidade da CSLL (b)	IRPJ considerando efeito de Mandados de Segurança (a) + (b)
Lucro Real Antes Comp. Prejuízos	3.695.756.896,95	(114.798.427,07)	3.580.958.469,88
Compensação Prej. Fiscal	(38.448.794,29)	(619.879.132,04)	(658.327.926,43)
Sub Total	3.657.308.102,66	(734.677.559,21)	2.922.630.543,45
Dedutibilidade da CSLL no IRPJ		(276.504.207,39)	(276.504.207,39)
Lucro Real	3.657.308.102,66	(1.011.181.766,60)	2.646.126.336,06
IMP. S/O LUCRO REAL			
IR à alíquota de 15%	548.596.215,40	(151.677.264,99)	396.018.950,41
Adicional	365.706.810,27	(101.118.176,66)	264.588.633,61
DEDUÇÕES			
Oper. Caráter Cultural e Artístico	(14.598.203,00)	675.202,16	(13.923.000,84)
Prog. Alimentação do Trabalhador	(19.243.039,93)	6.067.090,61	(13.175.949,32)
Atividade Audiovisual	(1.400.000,00)		(1.400.000,00)
Fundos dos Dir. Criança e Adolesc.	(4.300.000,00)	330.810,50	(3.969.189,50)
Imposto pago no Exterior	(5.754.317,74)	-	(5.754.317,74)
I. Renda Retido na Fonte	(2.290.900,97)	-	(2.290.900,97)
I. Renda Ret. Órgãos Públ.	(2.110.835,92)	-	(2.110.835,92)
I.R. Estimativa - Recolhido/Compensado	(648.120.404,53)	-	(648.120.404,53)
I. Renda a Pagar	216.485.323,58	(245.722.338,38)	(29.237.014,80)

Assim, o saldo negativo de IRPJ no valor de **R\$29.237.014,80** foi apurado pela impugnante considerando:

a) o saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores que carregam os efeitos das ações judiciais referentes a dedutibilidade das perdas definitivas incorridas no recebimento de créditos (**R\$ 619.879.132,04**) e que foi compensado com o lucro apurado no ano de 2006;

b) a dedutibilidade das perdas efetivamente incorridas no recebimento de créditos no ano de 2006 (**R\$ 114.798.427,07**), conforme MS nº 2007.61.00.006059-4;

c) a dedutibilidade da despesa incorrida com a CSLL da base de cálculo do IRPJ, nos termos do MS nº 97.0007340-8 (**R\$ 276.504.207,39**).

Os itens b) e c) acima foram objeto de lançamento com exigibilidade suspensa no processo 16327.720351/2011-59. Por sua vez, o presente processo trata da dedução de prejuízos fiscais de anos-anteriores, no montante de **R\$ 619.879.132,15**, item a) citado.

Da Composição do saldo do prejuízo fiscal

A contribuinte discute desde 1997 o direito de computar para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos o valor das perdas efetivas e definitivas sofridas no recebimento de seus créditos, independentemente do

atendimento das condições e prazos previstos nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96. Para tanto, impetrou os Mandados de Segurança nº 98.0016916-4, 98.0055301-0, 1999.61.00.060634-8, 2000.61.00.009810-4, 2001.61.00.005756-8, 2002.61.00.004029-9, 2003.61.00.014305-6 e 2004.61.00.004917-2 (fls.99-133, 170-209, 233-283, 293-351, 367-391 e 435-479), nos seguintes termos:

... assegurar seu direito líquido e certo de não serem penalizadas por computar, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL devidos por ocasião do encerramento do ano-base de 1997 [1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004], o valor das perdas efetivas e definitivas, totais ou parciais, sofridas pelos Impetrantes ao longo do ano-base no recebimento de seus créditos, independentemente do atendimento das condições e prazos previstos nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96 que só se aplicam às perdas provisórias assegurando-se à digna Autoridade impetrada o mais amplo poder de fiscalização quanto à exatidão dos fatos ora relatados e à correção do critério adotado, em conformidade com o presente "writ".

Conforme a contribuinte esclareceu às fls.29-35, foi apurado o imposto de renda do ano-calendário 2006 na DIPJ conforme a legislação vigente. A redução do lucro real informado na DIPJ pelos efeitos das medidas judiciais foi demonstrada pela contribuinte às fls.34.

O saldo do prejuízo fiscal compensado no período base findo em 31/12/2006 (R\$ 658.327.926,43) é composto pelo valor decorrente dos efeitos das medidas judiciais da contribuinte nos períodos de 1997 a 2005 (R\$ 619.879.132,04) e pelo prejuízo fiscal apurado de acordo com a legislação fiscal (R\$ 38.448.794,29), conforme demonstrado pela contribuinte (fls.20) no quadro a seguir transcrito:

Prejuízos fiscais compensados.

Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Conforme liminares para dedução das Perdas Efetivas e Definitivas	Fundamentação
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997		38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0
Ano calendário 1999		191.845.372,04	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4
Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,04	658.327.926,42

A compensação do prejuízo fiscal considerando os efeitos da legislação vigente, nos anos de 1999 e na DIPJ de cisão de 30/03/2000, e compensados no período base findo em 31/12/2006, nos valores de R\$ 24.301.635,58 e R\$ 14.147.158,71, foi objeto do Termo de Verificação nº 03, do processo nº 16327-720.346/2011-46.

Por força do dever do Fisco de garantir os interesses da Fazenda Nacional, foram efetuados lançamentos tributários com exigibilidade suspensa a fim de evitar a decadência do direito de constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores de 1997 a 2004, em razão de perdas em operações de crédito objeto de ação judicial, conforme processos nº 16327.004192/2002-51, 16327.000362/2003-17, 16327.001764/2004-10, 16327.000637/2005-76, 16327001792/2006-91, 16327.001793/2006-35 e 16327.001786/2008-03. Os efeitos dessas medidas estão pendentes do julgamento definitivo dos processos judiciais e da confirmação dos valores lançados com exigibilidade suspensa na esfera administrativa. Ressalte-se que não há pleito nas ações judiciais que possibilite à contribuinte eventuais compensações dessas perdas em anos posteriores aos que foram apuradas.

O prejuízo compensável pelo contribuinte no ano-calendário 2006 é o apurado em sua demonstração do lucro real e registrado no LALUR e que consta dos sistemas de controle da Receita Federal, aplicando-se o mesmo tratamento à CSLL.

Na DIPJ do ano-calendário 2006 a contribuinte apurou base de cálculo da CSLL no valor de R\$3.618.113.110,05 (fls.711), considerando indedutíveis as perdas amparadas pelo MS nº 2007.62.00.006059-4, sofridas ao longo de 2006, no valor de R\$114.798.427,07, conforme fls.33 e 38.

A contribuinte considerou a dedutibilidade de R\$114.798.427,07 e apurou o valor de R\$3.503.314.682,95 como base de cálculo da CSLL antes da compensação de bases negativas. Considerando a compensação de R\$154.541.461,68 relativa a bases negativas de CSLL decorrentes de ações judiciais de perdas nos anos-calendário de 2001 e 2002, a contribuinte apurou a base de CSLL de R\$3.348.773.221,27 (fls.21).

Assim, a contribuinte, apesar de informar na DIPJ 2007 (ano-calendário 2006), a CSLL devida de R\$ 45.042.237,14, apurou CSLL devida de R\$28.073.824,70, considerando o efeito do MS nº 2007.61.00.006059-4 e a compensação de bases negativas resultantes das ações judiciais de perdas relativas aos anos-calendário anteriores, conforme demonstrado a seguir:

Apuração da CSLL devida **não** considerando os efeitos do MS, conforme DIPJ 2007

Base de cálculo CSLL antes da Compensação	3.618.113.110,02
Compensação de Base Negativa de CSLL	0,00
= Base de cálculo CSLL	3.618.113.110,02
CSLL apurada (alíquota 9%)	325.630.179,90
Recuperação de Crédito CSLL - MP 1807/99	(97.689.053,97)
CSLL Retida de Órgãos Públicos	(879.475,42)
CSLL Retida de Pessoas Jurídicas	(196.148,17)
CSLL Mensal paga por Estimativa	(181.823.264,60)
CSLL devida sem Mandado de Segurança	45.042.237,14

Apuração da CSLL devida quando considerados os efeitos das ações judiciais

Base de Cálculo da CSLL sem Mandado de Segurança	3.618.113.110,02
Perdas conforme Mandado de Segurança	(114.798.427,07)
= Base de calc. da CSLL antes da Comp. Bases Negativas	3.503.314.682,95

Compensação de Base Negativa de CSLL	(154.541.461,68)
= Base de cálculo CSLL	3.348.773.221,27
CSLL apurada (alíquota 9%)	301.389.589,91
Recuperação de Crédito CSLL - MP 1807/99	(90.416.876,97)
CSLL Retida de Órgãos Públicos	(879.475,42)
CSLL Retida de Pessoas Jurídicas	(196.148,17)
CSLL Mensal paga por Estimativa	(181.823.264,60)
CSLL devida com Mandado de Segurança	28.073.824,70

Da composição da base negativa da CSLL

A contribuinte considerou no ano-calendário de 2006 a compensação das bases negativas da CSLL apuradas nos anos-calendário de 2001 e 2002 (fls.23), porém, o saldo da base de cálculo negativa apresentada pela contribuinte foi constituído considerando as perdas em operações de créditos como efetivas e definitivas nos anos de 2001 e 2002, conforme MS nº 2001.61.00.005756-8, 2002.61.00.004029-9 e 2003.61.00.014305-6. Essa compensação do saldo das bases negativas no montante de R\$154.541.461,68 resultou na falta de recolhimento da CSLL conforme o quadro abaixo, juntamente com as perdas consideradas dedutíveis sob o amparo do MS nº 2007.61.00.006059-4, que foram objeto de lançamento com exigibilidade suspensa consoante o Termo de Verificação Fiscal nº 04 do processo nº 16327-720.351/2011-59.

	Perdas efetivas MS 2007.61.00.006059-4	Compensação de base negativa em função de MS de anos anteriores	TOTAL
Base de Cálculo da CSLL	114.798.427,07	154.541.461,68	269.339.888,75
CSLL devida alíquota de 9% (a)	10.331.858,43	13.908.731,54	24.240.589,98
(-) Recup. Crédito de CSLL (b)	(3.099.557,53)	(4.172.619,46)	(7.272.176,99)
CSLL devida (a-b)	7.232.300,90	9.736.112,08	16.968.412,99

Da matéria tributável

Efetuiu-se lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre a compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa, em razão de a contribuinte ter compensado prejuízos fiscais constituídos sob amparo de medidas judiciais relativas às perdas em operações de créditos consideradas pela empresa como efetivas e definitivas nos anos de 1997 a 2004. Os valores serão acrescidos de multa e juros de mora.

Quadro demonstrativo do valor devido do IRPJ exigível (R\$)

Lucro Real	Alíquota 15%	Adicional	Op. Caráter Cultural e Artístico	Programa de Alimentação ao Trabalhador	Fundos dos Direitos das Crianças	Valor devido
619.879.132,15	92.981.869,82	61.987.913,21	(413.915,42)	(3.754.335,21)	(202.794,92)	150.598.737,49

Quadro demonstrativo do valor devido da CSLL exigível (R\$)

Base de Cálculo da CSLL	CSLL devida alíquota de 9%	(-) Recup. Crédito de CSLL	CSLL DEVIDA
154.541.461,68	13.908.731,54	4.172.619,46	9.736.112,08

Em função do exposto, foram lavrados os autos de infração de fls. 721-732, fundamentados nos seguintes dispositivos legais:

Demonstrativo do IRPJ

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Imposto	Artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509, 510 e 841, inciso IV, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99); art.15 da Lei nº 9.065/95.	150.598.737,49
Juros de Mora (até 28/02/2011)	Art. 6º, §2º, da Lei nº 9.430/96.	64.094.822,67
Multa de Ofício	Art.44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.	112.949.053,11
TOTAL		327.642.613,27

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Contribuição	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.1º da Lei nº 9.316/96; art.28 da Lei nº 9.430/96; art.37 da Lei nº 10.637/2002.	9.736.112,08
Juros de Mora (até 28/02/2011)	Art.28, c/c 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	4.143.689,30
Multa de Ofício	Art.44, I, da Lei nº 9.430/96.	7.302.084,06
TOTAL		21.181.885,44

Da Impugnação

Inconformada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 737-767, acompanhada dos documentos de fls. 768-1367, em síntese alegando:

Dos fatos

A compensação de prejuízos realizada pela impugnante decorre dos efeitos de ações judiciais nas quais, conforme planilha de fls.789, ou as liminares deferidas estão em vigor, ou os valores relativos à compensação de prejuízos realizada em

2006 foram depositados judicialmente. Por isso, o lançamento deveria ter sido efetuado sem multa de ofício e com suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Esta impugnação não questiona o valor do IRPJ e CSLL lançados, mas sim única e exclusivamente a multa de ofício lançada e o fato de não ter sido reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inclusive quanto à parcela objeto de depósito judicial.

Demonstração e retificação da composição dos valores lançados

A impugnante, a partir de 1997, impetrou vários mandados de segurança (MS) visando assegurar seu direito de computar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tanto nos vencimentos mensais das estimativas como no encerramento de cada ano-base, o valor das perdas efetivas definitivamente incorridas naqueles anos. Assim, nesses anos a impugnante apurou uma base de cálculo do imposto inferior àquela que seria devida em conformidade com a interpretação da fiscalização quanto à correta aplicação das normas dos arts. 9º a 14 da Lei nº 9.430/96, reduzindo o valor do imposto e contribuição devidos, ora aumentando o valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSL, ora transformando uma base positiva em negativa.

Os efeitos desses MS foram objeto de lançamentos por meio dos quais se constituiu o crédito tributário que deixou de ser pago em razão das medidas judiciais adotadas, e/ou intimou-se a impugnante para reduzir o valor do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, reconhecendo-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e que tais medidas (pagamento do crédito tributário lançado ou redução dos prejuízos) deveriam ser adotadas pela impugnante caso revogadas as medidas liminares deferidas.

Já o presente lançamento tem por objeto os efeitos concretos da compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL realizada pela impugnante em 2006, decorrente dos efeitos dos MS impetrados em anos anteriores.

A impugnante reconhece que o valor total lançado a título de IRPJ está correto, porém verificando o quadro a seguir e o de fls. 36, a impugnante constatou ter incorrido em erros materiais que interferiram na parcela de cada ano que compõe o valor compensado de R\$ 619.879.132,04. O esclarecimento desses erros demonstrará que o valor lançado está com sua exigibilidade suspensa, à exceção de dois valores, que serão objeto de depósitos complementares, conforme demonstrado nas planilhas anexas de fls.789-790.

Compensação de prejuízos

Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Conforme liminares para dedução das Perdas Efetivas e Definitivas	Fundamentação
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997		38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0
Ano calendário 1999		191.845.372,04	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4

Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,04	658.327.926,42

A impugnante impetrou o MS nº 1999.61.00.060634-8 pelo qual lhe foi assegurado o direito de computar na base de cálculo do IRPJ do ano-base 1999 o valor das perdas definitivamente incorridas, que corresponderam naquele ano a R\$139.184.529,75, e não R\$191.845.372,04 como incorretamente informado. O valor correto (R\$139.184.529,75) do prejuízo fiscal apurado a maior em razão do MS citado foi inclusive apurado pela fiscalização e objeto da lavratura do auto de infração do processo nº 16327.001764/2004-10 (fls.818).

Substituindo-se na planilha acima o valor de R\$191.845.372,04 pelo valor correto de R\$139.184.529,75 chega-se a um novo total de R\$567.218.589,58, que corresponde efetivamente ao valor total de prejuízo fiscal gerado nos anos de 1997 a 2004 como consequência das perdas computadas na base de cálculo do IRPJ com base nas medidas liminares concedidas nos MS impetrados ao longo desses anos.

A diferença do valor total apurado (R\$619.879.132,04) para R\$567.218.589,58 corresponde a R\$52.660.542,56, que é parte do prejuízo fiscal apurado em 1997 independente de qualquer ação judicial (R\$58.553.683,64), o qual foi compensado somente em 2006 devido à redução da base de cálculo do IRPJ em anos anteriores em razão dos MS impetrados (planilhas de fls.789-790). Conforme o lançamento do processo 16327.004420/2002-92 (fls. 828-839), em 1997 a impugnante apurou um prejuízo de R\$97.191.566,78, sendo R\$38.637.883,14 correspondentes às perdas incorridas no período e computadas ao amparo de liminar deferida no MS nº 98.0016916-4, e R\$58.553.683,64 o prejuízo fiscal independente da ação judicial.

Assim, em razão das medidas liminares obtidas, a impetrante ou não apurou base de cálculo positiva, ou reduziu a base de cálculo do exercício, e parte do prejuízo incontroverso de 1997 (R\$52.660.542,56) foi compensada somente em 2006 .

O valor de imposto lançado para 2006 (R\$150.598.737,49) corresponde, conforme planilha de fls. 36, à diferença entre os efeitos das ações judiciais em que se questiona a dedutibilidade das perdas efetivas (R\$178.514.219,26) e o efeito isolado das perdas do próprio ano de 2006 (R\$27.915.481,77, lançado no processo nº 16327.720351/2011-51, fls. 865-872). Nessa planilha há também um erro no prejuízo decorrente das perdas registradas em 1997 (R\$40.472.865,27), pois esse valor diverge do valor correto (R\$38.637.883,17) indicado na planilha de fls.714 do termo de verificação fiscal e lançado no processo nº 16327.004420/2002-92 (fls.827-833).

Corrigindo-se esses erros chega-se ao mesmo valor total de prejuízos compensados referentes aos mandados de segurança impetrados

(R\$619.879.132,04) e ao mesmo valor de IRPJ lançado (R\$150.598.737, 49), mas com a correta composição desse valor e a correta indicação dos MS referentes a cada parcela do prejuízo compensado em 2006, consoante os lançamentos realizados anteriormente pela fiscalização (planilhas de fls. 789-790). Verifica-se também que, exceto por dois valores indicados na planilha que estão sendo objeto de depósitos complementares, o restante do valor lançado de IRPJ e CSLL encontra-se com a exigibilidade suspensa ou por medidas liminares deferidas e confirmadas por sentença, ou pelos depósitos judiciais (art. 151, IV e II, do CTN), conforme planilhas e guias de depósito (fls.789, 790, 1004, 1036, 1068, 1101-1104, 1137, 1138, 1171 e 1256).

Do efeito das medidas judiciais propostas

Como reconhecido pela fiscalização nos autos de infração lavrados anteriormente, o pedido da impugnante nos MS implica o direito à compensação dos prejuízos eventualmente apurados pelo cômputo das perdas incorridas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois se trata de consequência da sistemática de apuração do tributo.

A impugnante requereu nos MS que lhe fosse reconhecido o direito de computar as perdas em questão tanto por ocasião dos vencimentos mensais do IRPJ e da CSLL como por ocasião do encerramento do exercício, conforme a petição inicial dos MS impetrados nos anos de 1997 a 2006 (fls. 899-1254). Assim, o efeito das ações propostas se dá na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL devidos ao final de cada ano-calendário, já que nelas se discute o direito à dedução imediata de despesas incorridas ano a ano. Não se pleiteia naquelas ações judiciais o direito à compensação de eventual tributo pago indevidamente, mas sim o direito de deduzir determinados valores da base de cálculo do IRPJ.

Considerando que as decisões proferidas nos MS reconhecem o direito da impugnante à apropriação de despesas entendidas como indedutíveis pelo Fisco, é evidente que essas despesas, quando apropriadas pela impugnante, impactam negativamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL, reduzindo o valor do IRPJ e CSLL devidos, ou majorando o prejuízo apurado. Assim, a posterior compensação do prejuízo fiscal apurado é consequência da decisão judicial proferida e da sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL, pois a liminar não pode ser obstada enquanto vigente, do contrário estar-se-ia anulando seus efeitos.

Cumprindo as intimações constantes dos lançamentos realizados nos processos 16327.004420/2002-92, 16327.000362/2003-17, 16327.001764/2004-10, 16327.000637/2005-76, 16327.001792/2006-91, 16327.001793/2006-35, 16327.001786/2008-03 e 16327.000664/2009-72, sempre que ocorria a revogação de alguma das liminares anteriormente concedidas a impugnante efetava o depósito judicial em cada MS, no valor do IRPJ e CSLL que não foram pagos em cada ano, e do IRPJ e CSLL pagos a menor em 2006 devido à compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme planilha e guias de depósito anexas (fls.789, 790, 1004, 1036, 1068, 1101-1104, 1137, 1138, 1171 e 1256).

Nessas condições, não pode o fiscal agora desconsiderar o procedimento adotado no passado pela fiscalização, nem penalizar a impugnante com multa de 75% por ter seguido o procedimento determinado pela própria fiscalização, sob pena de violar as decisões judiciais proferidas, o art. 63 da Lei nº 9.430/96 e os artigos 146 e 151, II, do CTN.

Da impossibilidade de exigência de multa de ofício e juros de mora sobre os dois valores depositados a menor

A impugnante reconhece que efetuou depósito a menor de IRPJ e de CSLL (fls. 789), porém tais valores estão sendo depositados nos respectivos MS, acrescidos da multa lançada e dos juros de mora devidos, não afetando a parcela já depositada nem os valores decorrentes de decisões judiciais em vigor (MS relativos aos anos de 1997, 1998 e 2005, conforme fls.789, 790, 896-973 e 1172-1213).

Da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

Não podem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. O art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas. A penalidade que se converte em obrigação principal é aquela decorrente da inobservância da obrigação acessória, conforme artigos 113 e 139 do CTN, de modo que o art.61 da Lei nº 9.430/96 não autoriza a incidência de juros sobre a multa de ofício. A redação do art.161 do CTN confirma a não inclusão da multa de ofício no “crédito”. O art.43 da Lei nº 9.430/96 também evidencia que a cobrança de juros ocorre apenas sobre o valor de tributos e contribuições.

Da taxa Selic

Os juros não podem ser exigidos pela taxa Selic, pois esta é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo, além de ser composta de correção monetária, juros e valores da remuneração de serviços das instituições financeiras, e extrapolar o limite de 1% previsto no art.161 do CTN.

Do pedido

A impugnante requer o cancelamento da multa de ofício, exceto quanto aos valores depositados a menor indicados na planilha de fls.789, o reconhecimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado dependerá da decisão final e dos depósitos judiciais efetuados nos MS que deram causa à compensação de prejuízos realizada, conforme planilha de fls.790, e que todas as intimações relativas ao presente feito sejam dirigidas ao advogado da contribuinte.

Relação de documentos apresentados pela impugnante

1- Procuração, substabelecimento e documentos societários (fls. 769-788).

2- Planilhas demonstrativas do valor lançado com indicação do mandado de segurança a que se refere cada parcela de prejuízos, e da movimentação de prejuízos; autos de infração e termo de verificação fiscal Nº 05 (fls. 789-815).

3- Autos de infração, termos de verificação fiscal e telas do sistema de consulta a processo (fls.816-895 e 1257-1367) .

4- Telas de consulta aos sistemas do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, petições iniciais de Mandados de Segurança, decisões liminares, sentenças e peças judiciais dos MS 98.0016916-4, 98.0055301-0 e 2005.61.00.901150-9, e guias de depósito relativas aos MS 1999.61.00.060634-8, 2000.61.00.009810-4, 2001.61.00.005756-8, 2002.61.00.004029-9, 2003.61.00.014305-6, 2004.61.00.004917-2 e 2007.61.00.006059-4 (fls.896-1256).

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

- questionou única e exclusivamente o lançamento da multa de ofício e o não reconhecimento da suspensão de exigibilidade;

- os efeitos dos Mandados de Segurança em cada ano-base já foram objeto de fiscalização e de lançamento específicos, sempre com o reconhecimento da suspensão da exigibilidade;

- relativamente ao ano-base de 1999, já sofreu fiscalização, que comprovou não ter sido recolhido o montante de R\$139.184.529,75. A decisão recorrida entendeu equivocadamente que o valor seria de R\$191.845.372,04. Todavia, trata-se de erro material, devendo ser aplicado o valor de R\$139.184.529,75, seja porque foi o aplicado no auto de infração resultante de fiscalização destinada a apurar especificamente o ano-base de 1999 e que não pode mais ser revisto, seja porque a base, naquela oportunidade foi apurada com minúcias, seja porque, contrariamente ao afirmado pela DRJ, a recorrente jamais afirmou às fls. 20 e 27 ter apurado um prejuízo fiscal amparado pela legislação, independentemente de ação judicial, de R\$24.301.635,58. O que afirmou a recorrente às fls. 20 e 27 foi apenas que o valor de R\$24.301.635,58 juntamente com o valor de R\$14.147.158,71 corresponde ao prejuízo incontroverso de R\$38.448.794,29 informado como compensado na DIPJ do ano-base de 2006. Assim, esclarecido o equívoco, ao substituir-se na planilha constante da decisão recorrida (fls.1382) o valor de R\$191.845.372,04 pelo valor correto, R\$139.184.529,75, chega-se a um novo total de R\$567.218.589,58, que corresponde efetivamente ao valor total de prejuízo fiscal gerado nos anos de 1997 a 2004 como consequência das medidas liminares concedidas nos MS impetrados;

- a diferença do valor de R\$619.879.132,04 para o valor de R\$576.218.589,58 corresponde a R\$52.660.452,56, relativo ao prejuízo fiscal apurado em 1997 independente de qualquer ação judicial (R\$58.553.683,64) que acabou sendo compensado somente em 2006 como consequência da redução da base de cálculo do IRPJ nos anos anteriores em função dos Mandados de Segurança impetrados, conforme planilhas de fls.789/790;

- A decisão recorrida não reconhece que o valor de R\$58.553.683,64 é relativo ao prejuízo no ano de 1997 porque alega que na DIPJ/2007 a recorrente aponta o valor de R\$38.448.794,29 como prejuízo compensado. Todavia, o valor de R\$58.553.683,64 é exatamente relativo ao prejuízo incontroverso calculado (de acordo com o PA

16327.004420/2002-92), levando-se em conta os efeitos dos Mandados de Segurança e não consta da DIPJ/2007, feita de acordo com a interpretação da Receita Federal acerca da legislação. Este prejuízo somente foi compensado em 2006 porque, em razão dos Mandados de Segurança não havia apuração de base de cálculo positiva de IRPJ nos anos anteriores. A própria decisão da DRJ reconhece o valor de R\$38.637.883,17 como o correto montante de prejuízos decorrente das perdas registradas em 1997;

- feitos estes ajustes, e reconhecidos tais equívocos, chega-se ao valor de R\$619.879.132,04 como total de prejuízos compensados relativo aos Mandados de Segurança impetrados e ao mesmo valor de IRPJ lançado R\$150.598.737,49, mas com a correta composição do valor e a correta indicação do Mandado de Segurança específico a que se refere cada parcela deste prejuízo compensado em 2006, em consonância, inclusive, com os lançamentos anteriormente realizados pela fiscalização. Assim, apenas dois valores indicados na planilha anexada à impugnação – que estão sendo objeto de depósitos complementares – todo o restante do valor lançado encontra-se com exigibilidade suspensa ou em razão das liminares deferidas e confirmadas por sentença ou então por força dos depósitos judiciais;

- o auditor-fiscal lavrou o auto de infração porque considerou que não havia pedido para compensação dos prejuízos em anos posteriores, mas apenas no ano-calendário a que se referiam. A DRJ negou a suspensão da exigibilidade, também porque as ações judiciais não autorizariam a compensação de prejuízos fiscais. Todavia, o pedido nos MS implicam o direito à compensação de prejuízos apurados em consequência do cômputo das perdas incorridas na base de cálculo do IR e CS, sendo decorrência automática da própria apuração do tributo. Em todos os MS foi pedido o direito de computar as perdas tanto por ocasião dos vencimentos mensais de IR e da CS como também por ocasião do encerramento do exercício;

- o direito à compensação de prejuízos decorre da sistemática de apuração do tributo. O Poder Judiciário reconheceu o direito da recorrente de deduzir anualmente o valor das perdas efetivas e definitivas apuradas no recebimento de créditos. Os pedidos contemplavam tanto o direito de computar as perdas por ocasião dos vencimentos mensais do IR e da CSL como também por ocasião do encerramento do exercício. Assim, embora não se peça nas ações o direito à compensação, é pedido o direito de deduzir determinados valores da base de cálculo do IRPJ. Assim, a compensação é mera consequência da decisão judicial proferida e da sistemática de recolhimento do IRPJ/CSLL. Obstar a compensação significa anular por completo as liminares obtidas;

- o entendimento da fiscalização sempre foi o de que não poderia ser cobrada nenhuma exigência antes de decisão judicial final. Assim, não poderia agora a fiscalização penalizar a recorrente por desconsiderar o procedimento sempre adotado no passado pela fiscalização;

- a compensação de prejuízo fiscal não se confunde com a compensação de pagamento indevido. A compensação de tributo indevido se refere a um crédito decorrente de tributo pago a maior; já a compensação de prejuízo fiscal opera no âmbito da própria base de cálculo do imposto devido, sem qualquer atualização por Selic. Além disso, os prejuízos fiscais não consubstanciam um “crédito tributário”, de cuja compensação se cuida nos art.170 e 170-A do CTN;

- a decisão recorrida também afirma não existir direito à compensação, pois a recorrente “não escriturou nas DIPJ os alegados prejuízos nos anos de 1998, 2001, 2002 e 2003 e nos anos-calendário de 2004 e 2006 informou na DIPJ prejuízo inferior ao requerido na

compensação...”. O direito não pode ser obstado por este argumento, pois segundo entendimento da Receita Federal as DIPJ devem ser preenchidas em conformidade com a lei, e não com medidas judiciais. Além disso, o prejuízo compensável, segundo a legislação (art. 64, §1º do DL nº 1.598/77 e parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9.249/95) deve ser apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR. A Obrigatoriedade de registrar na parte B do Lalur foi devidamente cumprida pela recorrente (fls. 52 e 63);

- no entender da recorrente, os depósitos judiciais se referem às compensações de prejuízo realizadas. Assim, não poderia a fiscalização ignorar os depósitos e cobrar não só a multa e os juros, mas também o próprio valor de principal já depositado;

- o art. 151, II, do CTN não pode ser entendido no sentido de que efetuado um depósito parcial, seria ele totalmente inócuo e o crédito poderia ser cobrado em sua totalidade, com acréscimo da multa de 75%. Jurisprudência do Conselhos de Contribuintes (Acórdão 103-23.574, de 18/09/2008; relator Antônio Bezzerra Neto; Acórdão 201-79.058, de 26/01/2006, relatora Josefa Maria Coelho Marques; Acórdão 203-10.175, de 19/05/2005, relatora Sílvia de Brito Oliveira e outros). Tal medida equipara o contribuinte diligente, que, inclusive, privou-se da disponibilidade dos valores depositados, aos inadimplente que simplesmente se queda inerte;

- cassada a liminar, a incidência da multa de mora que havia se interrompido volta a correr a partir do 31º dia da publicação da decisão, à base de 0,33% ao dia, até o limite de 20%, não incidindo de imediato no percentual de 20% como quer a fiscalização, no que tange ao MS 2002.61.00.004029-9. Assim, o depósito realizado neste MS foi integral, contrariamente ao que entendeu a decisão recorrida;

- questiona-se a aplicação de juros sobre a multa de ofício aplicada;

- questiona-se a aplicação da taxa de juros Selic.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

Utilização da liminar concedida para permitir exclusão da apuração do IRPJ e da CSLL das perdas no recebimento de créditos para supedanear compensação de prejuízo fiscal em exercício posterior.

A recorrente foi autuada por ter excluído da base de cálculo do lucro real do ano-calendário de 2006 prejuízos fiscais (atendido o limite de 30%) obtidos em exercícios anteriores não de acordo com sua apuração consoante a Lei, mas como decorrência da utilização de liminares expedidas pela Justiça Federal que lhe facultavam a exclusão, no cômputo da base de cálculo do IRPJ e CSLL, das perdas no recebimento de créditos (art. 9º a 14 da Lei nº 9.430/96). Alega que a compensação é mera consequência das decisões judiciais proferidas e da sistemática de recolhimento do IRPJ/CSLL. Obstar a compensação significa anular por completo as liminares obtidas.

A DRJ negou o pedido com base no art. 170 do CTN, e pelo fato de a recorrente ter preenchido as DIPJ de forma errônea, não computando os resultados tal qual entende que ocorreram.

Além disso, afirmou que as ações judiciais não contemplavam a compensação de prejuízos fiscais. Veja-se o quanto afirmou o acórdão recorrido:

Para elucidação do caso, deve ser analisado o teor do pedido das medidas judiciais em tela, referentes às perdas nos anos de 1997 a 2004, objeto do lançamento ora em análise. A impugnante impetrou o MS nº 98.0016916-4 (fls. 101-125) para:

...conceder-lhes liminar apenas e tão somente para assegurar seu direito líquido e certo de, a salvo de procedimento fiscal, computar para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL devidos o valor das perdas efetivas e definitivas, totais ou parciais, sofridas pelos Impetrantes no ano de 1997 no recebimento de seus créditos, independentemente do atendimento das condições e prazos previstos nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96 que só se aplicam às perdas provisórias, assegurando-se à digna Autoridade impetrada o mais amplo poder de fiscalização quanto à exatidão dos fatos ora relatados e à correção do critério adotado, em conformidade com o presente "writ".

Nas petições dos demais MS impetrados pela empresa, quais sejam: 98.0055301-0 (fls. 937-964), 1999.61.00.060634-8 (fls. 974-1002), 2000.61.00.009810-4 (fls. 1005-1034), 2001.61.00.005756-8 (fls. 1037-1066), 2002.61.00.004029-9 (fls. 1069-1099), 2003.61.00.014305-6 (fls. 1105-1135) e 2004.61.00.004917-2 (fls. 1139-1169), foi requerido o mesmo pedido, para os anos de 1998 até 2004.

Constata-se que o pedido da contribuinte não abarcou a compensação de prejuízos fiscais; apenas a dedução das perdas especificadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto, tais ações judiciais não têm influência no lançamento originado pela indevida compensação de prejuízos em tela, de modo que a multa de ofício foi lançada corretamente, bem como as referidas medidas judiciais não suspendem a exigibilidade do crédito tributário em questão.

No recurso voluntário, a recorrente rechaçou tais argumentos por considerar que a compensação de prejuízos fiscais não é equivalente à compensação de indébitos tributários e, portanto, descabem alusões ao art. 170 e 170-A do CTN. Além disso, afirma que a DIPJ foi preenchida nos moldes aceitos pela Receita Federal, sendo os ajustes feitos em livros auxiliares. Além disso, o Lalur foi preenchido corretamente, nos termos exigidos pela legislação que rege a compensação de prejuízos.

A princípio, pode parecer que o comando judicial não autorizaria a compensação, visto que a questão judicial não aborda os desdobramentos da concessão da dedutibilidade requerida judicialmente.

Todavia, conforme afirma a recorrente, concedida a ordem judicial, as despesas outrora indedutíveis passam à condição de dedutibilidade, resultando em nova apuração do lucro real, e portanto, havendo a criação ou o aumento de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

É verdade que a decisão ainda não transitada em julgado está sujeita à reforma, e portanto, as variações no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL também o estejam. E assim, é também verdade que eventual compensação deste prejuízo fiscal ou base negativa majorados estão também sujeitos a revisão.

Todavia, por não haver dispositivo na legislação tributária que impeça sua compensação (contrariamente ao que ocorre, por exemplo, com as compensações de indébito – art. 170-A do CTN) a decisão judicial não encontra óbices que permitam estender sua ordem à compensação com débito de períodos futuros.

Com efeito, o art. 170-A tem aplicação restrita, não podendo ser estendido ao caso vertente, posto que aqui não se trata de aproveitamento de tributo, mas de aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, senão vejamos:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. [\(Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

Admitir o contrário equivaleria a conceber como válida uma norma geral não existente no direito positivo, gerando insegurança jurídica entre os contribuintes, ou a desprezar a decisão judicial, já que esta não encontra óbices na legislação que desautorizem a conduta praticada pela recorrente.

Desta forma, supero a questão relativa a impossibilidade de considerar suspensa a exigibilidade do crédito tributário relativo às compensações efetuadas com o crédito tributário devido em 2006, e passo à analisar às demais condições que contornam tal compensação, bem como o lançamento efetuado.

Composição da matéria tributável e arguição de erros materiais

A matéria tributável (R\$619.879.132,04) está assim discriminada no Termo de Verificação Fiscal (fl. 714):

DA COMPOSIÇÃO DO SALDO DO PREJUÍZO FISCAL:

O saldo do Prejuízo Fiscal compensado no período base findo em 31/12/2006, no valor total de R\$ 658.327.926,43, foi composto considerando os efeitos das Medidas Judiciais interpostas pelo contribuinte nos períodos bases findos de 1997 a 2005 (R\$ 619.879.132,04) e o prejuízo fiscal apurado de acordo com a legislação fiscal (R\$ 38.448.794,29), conforme demonstrado pelo contribuinte em sua resposta à Intimação Fiscal de 15/10/10, no quadro a seguir transcrito:

Período de Apuração De Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Liminares sob a Dedutibilidade das Perdas Efetivas e Definitivas	Fundamento: Legislação Vigente ou Medida Judicial
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997		38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0
Ano calendário 1999		191.845.372,04	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4
Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,04	658.327.926,42

Segregou, assim, a fiscalização o prejuízo declarado na DIPJ (conforme prescrito em Lei) e tributou o prejuízo lastreado em liminares (R\$619.879.132,04).

Deve ser frisado que a matéria tributável foi fornecida pela própria recorrente, durante o procedimento fiscal. Assim, em resposta ao Termo de Intimação de fls.17, esclareceu a recorrente que:

Os prejuízos fiscais compensados nos valores de R\$38.448.794,29 e 794,29 e R\$619.879.132,04, estão demonstrados a seguir:

Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Liminares sob a Dedutibilidade das Perdas Efetivas e Definitivas.	Fundamento Legal
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano base de 1997		40.472.865,27	MS - n.º 98.0016916-4
Ano base de 1998		80.134.888,09	MS - n.º 98.0055301-0
Ano base de 1999		190.010.089,95	MS - n.º 1999.61.00.060634-8
Evento cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS - n.º 2000.61.00.009810-4
Ano base de 2001		64.511.297,25	MS - n.º 2001.61.00.005756-8
Ano base de 2002		44.172.119,29	MS - n.º 2002.61.00.004029-9
Ano base de 2003		129.105.174,53	MS - n.º 2003.61.00.014305-6
Ano base de 2004		64.745.949,21	MS - n.º 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,04	

Posteriormente, em atendimento ao Termo de Intimação de fls. 24, a recorrente alterou parcialmente a versão anterior, afirmando que a composição do prejuízo fiscal de R\$619.879.132,04 seria a seguinte:

Os prejuízos fiscais compensados, de acordo com a legislação vigente e amparados por medidas judiciais nos valores de R\$38.448.794,29 e R\$619.879.132,04, respectivamente, estão demonstrados a seguir:

Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Liminares sob a Dedutibilidade das Perdas Efetivas e Definitivas.	Fundamento: Legislação Vigente ou Medida Judicial
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano base de 1997		38.637.883,17	MS - n.º 98.0016916-4
Ano base de 1998		80.134.888,09	MS - n.º 98.0055301-0
Ano base de 1999		191.845.372,04	MS - n.º 1999.61.00.060634-8
Evento cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS - n.º 2000.61.00.009810-4
Ano base de 2001		64.511.297,25	MS - n.º 2001.61.00.005756-8
Ano base de 2002		44.172.119,29	MS - n.º 2002.61.00.004029-9
Ano base de 2003		129.105.174,53	MS - n.º 2003.61.00.014305-6
Ano base de 2004		64.745.949,21	MS - n.º 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,04	

Esta resposta foi adotada pela fiscalização para lavratura do auto de infração. Veja-se que na nova versão, o valor indevidamente compensado, relativo ao ano-calendário de 1999 é majorado de R\$190.010.089,95 para R\$191.845.372,04. O lastro para tal permaneceu idêntico (MS nº 1999.61.00.06034-8).

Já em sede de impugnação e recurso voluntário, a recorrente afirma que tais valores fornecidos estão maculados por erro material seu na prestação de informações à fiscalização. Afirma, assim, que relativamente ao ano-base de 1999, já sofreu fiscalização, que comprovou ser o valor sob discussão judicial do ano-calendário de 1999 de R\$139.184.529,75. A decisão recorrida entendeu equivocadamente que o valor seria de R\$191.845.372,04.

A alegação de erro material baseia-se no auto de infração lavrado no PA 16327.001764/2004-10, no qual se procedeu ao lançamento de R\$139.184.529,75, sendo que o procedimento se destinava a apurar especificamente o ano-base de 1999 e que, no entender da

recorrente, não pode mais ser revisto. Assim, ao substituir-se na planilha constante da decisão recorrida (fls.1382) o valor de R\$191.845.372,04 pelo valor correto, R\$139.184.529,75, chega-se a um novo total de R\$567.218.589,58, que corresponde efetivamente ao valor total de prejuízo fiscal gerado nos anos de 1997 a 2004 como consequência das medidas liminares concedidas nos MS impetrados.

De fato, analisando as fls. acostadas do PA 16327.001764/2004-10 verifica-se que o valor lançado foi R\$139.184.529,75.

001 - PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS
INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto
31/12/1999	R\$ 139.184.529,75

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 9º ao 14 da Lei nº 9.430/96;
Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 340, do RIR/99.

No termo de verificação fiscal, ao recompor o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1999, mencionou ainda o auditor-fiscal que

Não tendo o contribuinte adicionado, na apuração do Lucro Real no ano-calendário de 1999, as perdas no recebimento de créditos baixados, em desacordo com os prazos e condições estabelecidas na Lei nº 9.430/96 no valor de R\$ 139.184.529,75 e levando-se em conta que o contribuinte apurou no ano-calendário de 1999 prejuízo fiscal na ordem de R\$ - 214.311.725,52 será feito auto de infração de redução do prejuízo fiscal, como demonstrado no item 3 base de cálculo, afastando o instituto da decadência e aguardando decisão judicial final.

Assim, o auditor-fiscal recompôs o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1999, que houvera sido declarado como de R\$214.311.725,52, e passou a constar do lançamento como sendo de R\$75.127.195,77.

	DIPJ/2000 - Ano-calendário 1999	Base de cálculo. Situação Atual.
Lucro líquido	-246.844.550,55	-246.844.550,55
(+) Total das Adições	2.074.822.029,36	2.214.006.559,11
(-) Total das exclusões	2.042.289.204,33	2.042.289.204,33
= Lucro Real/prej fiscal	-214.311.725,52	-75.127.195,77

* auto de infração de redução de prejuízo fiscal.

Verifica-se, ademais, que toda a matéria tributável foi fornecida pela recorrente, especialmente pelas planilhas fornecidas às fls.17, 24, 27, 34. Desta forma, ainda que o dito *erro material* tenha outra natureza, fato é que o valor de R\$139.184.529,75, além de não poder ser mais alterado, é o único dentre os valores citados (além dos valores de R\$191.845.372,04; R\$190.010.089,95) que contou, em sua elaboração, com a participação da fiscalização, de modo que não vejo como ignorá-lo. Além disso, o valor inicialmente declarado (R\$214.311.725,52 está em conformidade com o Lalur da Recorrente (fls.226)

Processo nº 16327.720352/2011-01
Acórdão n.º 1302-001.165

S1-C3T2
Fl. 1.512

Conta : 005001 Prejuízo Fiscal a Compensar		Ano Calendário : 1999						
Dt. Lanç.	Histórico	Para Efeito da Correção Monetária			Controle de Valores			
		Dt.Ref.	Valor a Corrigir	Coefic.	Débito	Crédito	Saldo	D/C
31/12/1998	Saldo Inicial						0,00	
31/12/1999	Prejuízo Fiscal Apurado em Dezembro/99					214.311.725,52	214.311.725,52	C

Desta forma, entendo acertado manter o valor de R\$139.184.529,75 como aquele correspondente ao valor de prejuízo fiscal compensado, relativo ao ano-calendário de 1999.

A diferença do valor de R\$619.879.132,04 para o valor de R\$576.218.589,58 corresponde a R\$52.660.452,56, relativo, segundo afirma a recorrente, a parte do prejuízo fiscal apurado em 1997 independente de qualquer ação judicial (R\$58.553.683,64) que acabou sendo compensado somente em 2006 como consequência da redução da base de cálculo do IRPJ nos anos anteriores em função dos Mandados de Segurança impetrados, conforme planilhas de fls.789/790.

A DRJ não acolheu tal assertiva, posto que, segundo o acórdão recorrido

Entretanto, compulsando-se os autos, verifica-se que a empresa informou na DIPJ do ano-calendário de 1999 um prejuízo fiscal de R\$214.311.725,52 (fls.212), porém, às fls.20 e 27, a contribuinte informou ter apurado em 1999 um prejuízo amparado pela legislação (independente de ação judicial) de R\$24.301.635,58. Subtraindo-se esse valor do total de prejuízos apurados em 1999, tem-se o valor de prejuízos amparados por medida judicial de R\$190.010.089,94, e não R\$139.184.529,75. Como a empresa não apresentou documentos idôneos e hábeis aptos a comprovar que o montante de R\$139.184.529,75 se referiria às perdas passíveis de dedução por ordem judicial, nem demonstrou qual a parcela de prejuízo de 1999 que estaria amparada pela legislação – visto que, em sua impugnação, a contribuinte nada menciona sobre o valor de R\$24.301.635,58 informado pela própria empresa no decorrer da ação fiscal como sendo prejuízo amparado pela legislação - não há possibilidade de comprovação dessa alegação.

Se a contribuinte afirma que determinado valor é o correto, cabe a ela comprovar tal fato nos autos, apresentando a prova documental na impugnação, conforme dispõe o § 4.º do art.16 do Decreto 70.235/72. Acerca da questão, o art.15 do mesmo decreto, dita:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.(destacou-se)

E prossegue o acórdão recorrido:

Além disso, segundo a impugnante, a dedução de R\$567.218.589,58 do total de prejuízos apurados com base nos MS (R\$619.879.132,04) resultaria na diferença de R\$52.660.452,56, que seria parte do prejuízo apurado em 1997 independente de ação judicial (R\$58.553.683,64) e compensado no ano de 2006.

No entanto, a linha 35 da ficha 09B da DIPJ do ano-calendário 2006 aponta que a contribuinte realizou uma compensação de prejuízos no valor de R\$38.448.794,29 (fls.559), permanecendo tal valor sem alteração (fls. 1369), o que desmente a alegação de que o valor de R\$58.553.683,64 teria sido compensado em 2006. Ressalte-se ainda que tal valor é alegado pela impugnante como sendo referente a prejuízos independentes de ação judicial, o que tornaria desnecessária a espera da impugnante pelo fim das ações judiciais para eventuais alterações na DIPJ.

A impugnante aponta também que o valor do prejuízo decorrente das perdas registradas em 1997 (R\$40.472.865,27), informado na planilha de fls.36, estaria errado, e que o valor correto seria R\$38.637.883,17 (planilha de fls.714), lançado no processo nº 16327.004420/2002-92 (fls.827-833).

Quanto a esse segundo erro apontado pela impugnante, verifica-se que o valor utilizado pela fiscalização para apurar os valores lançados, conforme fls. 714 do Termo de Verificação Fiscal, foi R\$38.637.883,17, valor apontado como correto na impugnação, e informado pela empresa na planilha de fls.27 enviada em 28/10/2010, razão pela qual não procede o argumento da empresa.

A DRJ entendeu que haveria contradição entre as informações prestadas, porque o na DIPJ 1999 é alegado prejuízo de R\$214.311.725,52. Já o prejuízo conforme a legislação, para o ano-calendário de 1999, teria sido informado nas respostas dadas à fiscalização (veja-se quadros acima) como sendo de R\$24.301.635,58. A recorrente, todavia, aduziu que em nenhum momento afirmou que o prejuízo fiscal incontroverso de 1999 foi de R\$24.301.635,58, mas que foi esse tão somente aquele que utilizou nessa compensação.

De fato, levando-se em conta o que consta do PA 16327.001764/2004-10, verifica-se que o valor do prejuízo fiscal incontroverso de 1999 é de R\$75.127.195,77, o prejuízo glosado foi de R\$139.184.529,75, e, portanto, o prejuízo total, alegado pelo contribuinte, de R\$ R\$214.311.725,52.

Além disso, a DRJ também pontuou que o prejuízo compensado conforme a lei em 2006 seria de R\$38.448.794,29, enquanto que a recorrente alega ser de R\$38.448.794,29 adicionados de R\$52.660.452,56, valor este que seria parte do prejuízo apurado em 1997 independente de ação judicial (R\$58.553.683,64) e compensado somente no ano de 2006 porque em decorrência do reajuste das bases de cálculo efetuadas nos anos anteriores, por razão dos MS, não houve lucro real para absorver esta parcela. Isto porque se o valor é relativo a prejuízo independente de ação judicial ele deveria ter sido adicionado ao valor de

R\$38.448.794,29 na DIPJ, pois tal cifra está alocada em campo destinado a computar os prejuízos de acordo com a Lei, segundo afirma a própria recorrente.

A recorrente alega que em 1997 apurou prejuízo fiscal de R\$97.191.566,78, dos quais R\$38.637.883,14 correspondem às perdas definitivas incorridas no período e computadas ao amparo da medida liminar deferida no MS 98.0016916-4, e R\$58.553.683,64 independem daquela ação. Assim, o valor de R\$58.553.683,64 corresponde ao prejuízo incontroverso calculado (de acordo com o PA 16327.004420/2002-92), o qual não pôde ter sido compensado anteriormente a 2006 pela inexistência de bases positivas, conforme indicou na planilha de fls. 789/790.

A planilha de fls.789 indica que não fossem as ações judiciais, seriam compensados:

- em 1998, R\$5.295.394,91;
- em 2004, R\$3.275.399,70;
- em 2005, R\$44.089.747,95.

Todavia, devido ao efeito das ações judiciais, não houve lucro real nestes exercícios, e a soma do prejuízo acima foi compensado somente em 2006.

As alegações feitas pela recorrente não sustentam com base em provas acostadas ao processo, contudo. Vê-se que as fls. do Lalur trazidas à colação não elucidam este raciocínio; pelo contrário, o infirmam.

De acordo com as fls. acostadas é possível ver-se que aparentemente o prejuízo relativo ao ano-calendário de 1997 foi utilizado em 1998 e em 2004. Quanto a 2005, é sabido que houve compensação de R\$100.808.449,46. Todavia, a natureza do prejuízo compensado não foi devidamente esclarecida e a documentação acostada é inconclusiva, vez que o controle da Parte "B" fica subordinado ao controle da Parte "A", (técnica que viola a legislação que prescreve o controle), o qual não foi devidamente acostado aos autos, nem sequer ficou esclarecido de forma incontestável pela recorrente.

Controle do Prejuízo Ano Base de 1997								
LALUR	Livro	Data		Débito	Crédito	Saldo	D/C	fls.
1997	Conta: (005.001) Prejuízos de Exercícios Anteriores Compensar - 1997							
	13	31/12/96	Saldo Anterior			-		147
	13	31/12/97	Prej Fiscal apurado 12/97		97.191.566,78	97.191.566,78	C	147
1998	Conta: (005.001) Prejuízos de Exercícios Anteriores Compensar - 1997							
	14	31/12/97	Saldo Transf.-livro 13			97.191.566,78	C	168
	14	31/12/98	Bx Prej Fiscal apurado <u>12/97</u>	5.295.394,92		91.896.171,86	C	168
1999	Conta: (005.001) Prejuízo Fiscal a compensar - Ano Calendário 1997							
	15	31/12/98	Saldo Transf.-livro 14			91.896.171,86	C	225
2000	Conta: (005.001) Prejuízo Fiscal a compensar - Ano Calendário 1997							
	16	31/12/99	Transf.Livro 15			91.896.171,86	C	366
2004	Conta: (093.010) Prejuízo Fiscal a compensar - Ano Base 1997							
	21	31/12/97	Lucro Real apurado cfr leg vigente		58.553.683,64	58.553.683,64	C	430
	21	31/12/98	Comp Prej Fiscal com p lucro real AC 1998	5.295.394,92		53.258.288,72	C	430
	21	31/12/04	Comp Prej Fiscal com p lucro real AC 2004	3.295.394,92		49.962.893,80	C	430
2004	Conta: Prejuízo Fiscal a Compensar - Ano Base 1997 - com liminar judicial MS 98.001916-4							
	21	31/12/03	Saldo transferido Livro 20			91.896.171,86	C	433
2005	Conta: Prejuízo Fiscal a Compensar - Ano Base 1997 com liminar							
	* 22	31/12/04	Saldo Transf.Livro 21			91.896.171,86	D	505
	* 22	31/12/04	Vlr.Baixado anteriormente no Fiscal relat Lucro Contábil/98 que regularizamos	5.295.394,92		97.191.566,78	D	505
	* 22	31/12/05	Vlr.Compensado com Prej Fiscal AC 97, cfr controle Parte A deste		56.718.701,51	40.472.865,27	D	505
2005	Conta: Prejuízo Fiscal a Compensar - Ano Base 1997							
	* 22	31/12/04	Saldo transf. Livro 21			49.962.893,80	D	513
2006	Conta: (005.001) Prejuízo Fiscal a Compensar - Ano Base 1997 com liminar							
	23	31/12/05	Saldo transferido Livro 22			40.472.865,27	D	574
	23	31/12/06	Vlr compensado com Prej Fiscal AC 1997, cfr controle Parte A deste		33.404.414,83	7.068.450,44	D	574
2006	Conta: (093.010) Prejuízo Fiscal a Compensar - Ano Base 1997							
	23	31/12/04	Saldo transf. Livro 22			49.962.893,80	C	582
	23	31/12/06	Vlr.Compensado com Prej Fiscal AC 04, cfr controle Parte A deste	49.962.893,80		-	C	582

* O Termo de Abertura é do Livro 22 (fl.493), contudo o Termo de Encerramento diz ser do Livro 1 (fl.516)

De fato, o art.8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 prescreve que

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração de lucro real, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam

influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

Tradicionalmente, é na parte “B” do Lalur que devem ser controlados os saldos de prejuízos fiscais acumulados pelo contribuinte. Mas o art. 54 da Lei nº 9.430/96 trouxe disposição específica, determinando expressamente que o controle de prejuízos fiscais seja feito na parte “B” do Lalur.

*Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, **controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.***

Desta forma, a contabilização efetuada pela recorrente, ao impedir que da simples análise da parte “B” possa-se concluir pela existência e pela utilização de prejuízos fiscais, faz concluir-se pelo descrédito da escrituração ali lançada.

Além disso, o livro desobedece formalidades, como erro de numeração. Assim, por exemplo, as fls. Lalur relativas ao ano-calendário de 2005 trazem no Termo de Abertura a indicação de que se trata do Livro nº22, mas o Termo de Encerramento diz se tratar do Livro nº 01 (fls.516).

Por outro lado, as informações sobre o uso do prejuízo fiscal do ano-calendário de 1997 em 1998 e em 2004 constantes do Lalur conferem com aquelas declaradas nas DIPJ da recorrente.

Comparativo - Planilha Fls.789/790 X DIPJ X LALUR - Utilização Prejuízo Fiscal de 1997						
AC	valor que seria compensado (plan.fl.789)	valor efetivamente compensado (plan.fl.789)	Lucro Real DIPJ Antes Compensação	Prejuízo Compensado - DIPJ	Lucro Real DIPJ Após Compensação	DIPJ fls.
1997		-	(97.191.566,78)	-	(97.191.566,78)	96
1998	5.295.394,91	-	17.651.316,37	5.295.394,91	12.355.921,46	151
1999	-	-	(214.311.725,52)	-	(214.411.725,52)	212
2000 01-03	-	-	(20.873.607,27)	-	(20.873.607,27)	290
2004	3.275.399,70	-	10.917.999,00	3.275.399,70	7.642.599,30	405
2005	44.089.747,95	-	336.028.164,88	100.808.449,46	235.219.715,42	490
2006		52.660.542,56	3.695.756.896,95	38.448.794,29	3.657.308.102,66	559

AC	Resultado Lalur - Parte A	Lalur fls.	Prejuízo compensado Lalur - Parte A	Lalur fls.	Prejuízo compensado Lalur - Parte B	Lalur fls.
1997	(97.191.566,78)	146	-	147	-	147
1998	12.355.921,46	167	5.295.394,92	167	5.295.394,92	168
1999	(214.411.725,52)	224	-	224	-	226
2000 01-03	(20.873.607,27)	364	-	364	NÃO HÁ DOCS	-
2004	7.642.599,30	421	3.275.399,70	421	3.295.394,92	430

2005	235.219.715,42	504	100.808.449,46	504	NÃO HÁ DOCS	**
2006	3.657.308.102,66	573	38.448.794,29	573	NÃO HÁ DOCS	***

* As indicações "Lalur fls." referem-se à fl. Do Processo Administrativo em que o Lalur traz a informação

** O LALUR traz informações não conclusivas. Por exemplo, dá-se baixa em R\$56.718.701,51 (fl.505), mas o histórico da baixa diz-se referir a compensação com prejuízo fiscal do AC97.

*** O LALUR traz informações não conclusivas. Por exemplo, dá-se baixa em R\$33.404.414,83 (fl.574), mas o histórico da baixa diz-se referir a compensação com prejuízo fiscal de 2004

Por outro lado, dá-se baixa em R\$49.962.893,8 (fl.582) mas o histórico da baixa diz-se referir a compensação com AC 2004. Não foram apresentadas as partes do Livro A em que se faz o controle destes acertos

Por fim, cabe ressaltar que o valor de R\$52.660.452,56 sequer é mencionado na parte "B" do Lalur, como deveria tê-lo sido, acaso tal valor tivesse sido baixado do prejuízo fiscal de 1997, no ano-calendário de 2006.

Desta forma, não é possível aceitar-se, como quer a recorrente, que a parcela de R\$52.660.452,56 deixou de ser compensada em 2005 por ausência de bases positivas e que este valor foi efetivamente compensado em 2006, porquanto as alegações não possuem qualquer respaldo em provas constantes dos autos.

Por outro lado, ainda que se pudesse considerar a reversão ao acervo dos prejuízos efetivamente compensados nas DIPJ dos anos-calendário de 1998 (R\$5.295.394,91), 2004 (R\$3.275.399,70), e 2005 (R\$44.089.747,95), decorrente da reversão do resultado nestes períodos, computadas as perdas de acordo com o pedido da recorrente nos Mandados de Segurança, a escrituração do Lalur não permite esta conclusão. Veja-se que no ano-calendário de 2004 a recorrente desdobra o controle do prejuízo fiscal de 1997 em dois livros (005.001) e (093.010). Aparentemente, parece que intentou a recorrente segregare os prejuízos, respectivamente, amparados por Mandado de Segurança, e incontroversos.

Todavia, verifica-se que o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1997, somadas ambas as parcelas, deve ser igual a R\$97.191.566,78. E se deste total segregarmos, como fez o contribuinte, a parcela de R\$58.553.683,64, correspondente ao prejuízo incontroverso, deveria restar tão somente a parcela de R\$38.637.883,17 no outro livro, correspondente ao prejuízo amparado por Mandado de Segurança.

Contudo, vê-se que o saldo que remanesce no livro (005.001), que supostamente corresponderia ao saldo amparado por Mandado de Segurança é o total de R\$97.191.566,78, revertido o prejuízo de R\$5.295.394,92.

A própria reversão do prejuízo de R\$5.295.394,92 ao saldo do prejuízo amparado por Mandado de Segurança sugere que intentou o contribuinte compensar o saldo de prejuízo incontroverso, posto que abateu do livro (093.010) o valor correspondente a esta cifra. E desta forma, não caberia agora pleitear o regresso de prejuízo amparado por mandado de segurança.

Demais disso, verifica-se do cotejo entre os livros (005.001) e (093.010) que não são complementares, como deveriam ser.

Como remate, apenas menciono que também de forma contraditória, a recorrente não questiona, como foi observado pela DRJ, a matéria tributável, fixando-se na

composição dos valores ano-a-ano. Por isto, a DRJ considerou incontroversa a discussão acerca dos valores tributados, pela preclusão do direito de se opor em relação aos valores originais lançados de IRPJ (R\$150.598.737,98) e CSLL (R\$9.736.112,08) lançados, de acordo com o art.17 do Decreto nº 70.235/72, transcrito a seguir, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

E é evidente que a matéria tributável se modificaria, acaso aceito o argumento da recorrente, pois sendo o valor compensado de R\$52.660.452,56 relativo a prejuízo incontroverso do ano-calendário de 1997 e estando dentro da trava de 30% ele não seria oponente, e o auto de infração conteria valores equivocados, revelando erro na composição da matéria tributável. Contudo, a recorrente omitiu este fato, contornando a questão tão somente pelo fato de que o resultado de 1998, 2004 e 2005 foi negativo, e então o saldo não foi ali utilizado.

Assim, entendo que deva ser mantida a decisão recorrida, sendo claro que a recorrente compensou indevidamente o valor de R\$52.660.842,29, sem lastro em prejuízo fiscal garantido, seja por prejuízo passado incontroverso, seja por prejuízo pleiteado e concedido por ordem judicial.

Meu voto é, pois, no sentido de glosar a compensação deste valor, e assim, a situação restaria em meu voto assim resumida, em forma tabular:

Conforme Informado inicialmente e lançado			
Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Conforme liminares para dedução das Perdas Efetivas e Definitivas	Fundamentação
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997		38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0
Ano calendário 1999		191.845.372,04	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4
Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,14	658.327.926,43

Conforme Requerido em Impugnação			
Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ/Lei	Conforme liminares para dedução das Perdas Efetivas e Definitivas	Fundamentação
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997	52.660.452,56	38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0

Processo nº 16327.720352/2011-01
Acórdão n.º 1302-001.165

S1-C3T2
Fl. 1.519

Ano calendário 1999		139.184.529,75	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4
Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
TOTAL COMPENSADO	91.109.246,85	567.218.289,85	658.327.536,70

Conforme Mantido em Julgamento			
Período de Apuração do Prejuízo Fiscal	Conforme DIPJ	Conforme liminares para dedução das Perdas Efetivas e Definitivas e Prejuízo indevidamente compensado	Fundamentação
Ano base de 1999	24.301.635,58		Legislação Vigente
Evento de Cisão de 30/03/2000	14.147.158,71		Legislação Vigente
Ano calendário 1997		38.637.883,17	MS 98.0016916-4
Ano calendário 1998		80.134.888,09	MS 98.0055301-0
Ano calendário 1999		139.184.529,75	MS 1999.61.00.060634-8
Evento de cisão de 30/03/2000		6.726.448,56	MS 2000.61.00.009810-4
Ano calendário 2001		64.511.297,25	MS 2001.61.00.005756-8
Ano calendário 2002		44.172.119,29	MS 2002.61.00.004029-9
Ano calendário 2003		129.105.174,53	MS 2003.61.00.014305-6
Ano-calendário 2004		64.745.949,21	MS 2004.61.00.004917-2
Valor indevidamente compensado		52.660.842,29	-
TOTAL COMPENSADO	38.448.794,29	619.879.132,14	658.327.926,43

Desta forma, embora aceita a alegação da recorrente quanto à correção da matéria tributável relativa ao ano-calendário de 1999, não se segue qualquer variação na matéria tributável, já que o valor de R\$ 52.660.842,29 permanece irregularmente compensado, eis porque nego provimento a esta matéria.

Depósito judicial parcial – O montante do crédito coberto

Para a recorrente os depósitos judiciais se referem às compensações de prejuízo realizadas. Assim, não poderia a fiscalização ignorar os depósitos e cobrar multa e juros, violando o art. 151, II, do CTN.

Analisando os depósitos efetuados, verifica-se que estes são relativos a débitos do ano-calendário de 2006 (fls.1004/1036/1068/1001/1002/1037/1171/1256).

Relação de Depósitos Judiciais

Vara	Per Apur	Cód Rec	Processo	Valor do Principal	Juros	Multa	Valor Total	Folha PA	Trib
23	31/12/06	7429	1999.61.0060634-8	34.796.132,44	11.740.215,08	-	46.536.347,52	1.004	IRPJ
23	31/12/06	7429	2000.61.00009810-4	1.634.561,39	574.875,24	-	2.209.436,63	1.036	IRPJ
23	31/12/06	7429	2001.61.00.005756-8	15.676.575,01	5.513.451,43	-	21.190.026,44	1.068	IRPJ
11	31/12/06	7429	2002.61.00.004029-9	10.717.867,52	1.197.185,80	-	11.915.053,32	1.001	IRPJ
11	31/12/06	7429	2002.61.00.004029-9	88.918,19	11.470,45	10.563,48	110.952,12	1.002	IRPJ
23	31/12/06	7249	2003.61.00.014305-6	31.373.290,29	11.033.986,19	-	42.407.276,48	1.037	IRPJ
23	31/12/06	7429	2004.61.00.004917-2	15.733.596,64	5.533.505,94	-	21.267.102,58	1.171	IRPJ
12	31/12/06	7429	2007.61.00.006059-4	27.915.481,77	3.402.897,23	-	31.318.379,00	1.256	IRPJ
Total	31/12/06	7429		137.936.423,25	39.007.587,36	10.563,48	176.954.574,09		IRPJ
Vara	Per Apur	Cód Rec	Processo	Valor do Principal	Juros	Multa	Valor Total	Folha PA	Trib
11	31/12/06	7485	2002.61.00.004029-9	3.117.410,48	348.214,75	-	3.465.625,23	1.003	CSLL
11	31/12/06	7485	2002.61.00.004029-9	25.863,55	3.336,40	3.072,59	32.272,54	1.004	CSLL
23	31/12/06	7485	2003.61.00.014305-6	6.072.204,46	2.135.594,31	-	8.207.798,77	1.038	CSLL
Total	31/12/06	7485		9.215.478,49	2.487.145,46	3.072,59	11.705.696,54		CSLL

Ocorre que conforme planilha abaixo, os depósitos efetuados cobrem parcialmente o crédito tributário, vez que a matéria tributável, no caso do IRPJ é de R\$619.879.132,14, enquanto que os depósitos cobrem tão somente a parcela de R\$448.445.818,59. No caso da CSLL, o principal depositado é de R\$9.215.478,49, enquanto que o valor devido é de R\$9.736.113,34.

Comparativo "Depositado x Devido"					
Código de Receita	Processo	Principal Depositado	Tributo	Prejuízo compensado (fl.789)	Valor Devido Tributo (fl. 789)
7429	1999.61.0060634-8	34.796.132,44	IRPJ	139.184.529,75	33.803.675,03
7429	2000.61.00009810-4	1.634.561,39	IRPJ	6.726.448,56	1.634.561,39
7429	2001.61.00.005756-8	15.676.575,01	IRPJ	64.511.297,25	15.676.575,01
7429	2002.61.00.004029-9	10.717.867,52	IRPJ	44.172.119,29	10.717.867,52
7429	2002.61.00.004029-9	88.918,19	IRPJ		
7249	2003.61.00.014305-6	31.373.290,29	IRPJ	129.105.474,53	31.373.290,29
7429	2004.61.00.004917-2	15.733.596,64	IRPJ	64.745.949,21	15.733.596,64
7429	2007.61.00.006059-4	27.915.481,77	IRPJ	-	27.915.481,77
7429		137.936.423,25	IRPJ	448.445.818,59	136.855.047,65
Código de Receita	Processo	Principal Depositado	Tributo	BC Negativa compensada (fl.789)	Valor Devido Contrib (fl. 789)
7485	2002.61.00.004029-9	3.117.410,48	CSLL	49.482.706,08	3.117.410,48
7485	2002.61.00.004029-9	25.863,55	CSLL		
7485	2003.61.00.014305-6	6.072.204,46	CSLL	105.058.775,60	6.618.702,86
7485		9.215.478,49	CSLL	154.541.481,68	9.736.113,34

Suspensão da Exigibilidade – Depósito parcial e existente medida liminar

Relativamente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado há que se desmembrar a questão.

Isto porque parte do valor lançado está garantido por medida liminar em mandado de segurança; outra parte foi objeto de depósito judicial; e há, por fim, uma parcela que não restou garantida.

Assim, a parte lançada, relativa a crédito objeto de concessão de medida liminar, deve ter sua exigibilidade suspensa. Isto porque o inciso IV do art. 151 do CTN possui disposição expressa neste sentido.

No que tange à parcela relativamente à qual foram efetuados os depósitos judiciais, a recorrente postula o reconhecimento da suspensão da exigibilidade relativa à parcela depositada. Neste sentido, colacionou jurisprudência do TRF/1ª Região e do Carf/Conselhos de Contribuintes neste diapasão (acórdãos 103-23.574; 201-79.058; 203-10.175; 201-80.746; 101-95.363; 203-026.684; recurso 107.140; processo 13379.000351/93-10).

À despeito da jurisprudência coligida, é preciso ressaltar que há jurisprudência em sentido contrário, no sentido de que o depósito não integral não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, senão vejamos:

Acórdão 01-05.148 – 1ª Turma da CSRF- Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DEPÓSITO JUDICIAL INSUFICIENTE – MULTA E JUROS - O depósito parcial do crédito tributário não suspende a exigibilidade do crédito tributário e enseja a exigência de multa punitiva e juros de mora por meio de lançamento de ofício da Fazenda Pública.

Recurso negado

No mesmo sentido:

Acórdão 203-12.210 – 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes

PIS. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL, RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. A propositura de qualquer ação judicial, com o mesmo objeto de discussão administrativa, importa em renúncia ou desistência da esfera administrativa, naquilo em que o processo no âmbito judicial abordar. **DEPOSITO JUDICIAL. VALOR NÃO INTEGRAL. NÃO SUSPENSÃO DO CRÉDITO. Apenas o depósito integral do crédito tributário suspende a sua exigibilidade, o que não resta configurado na hipótese. Recurso não conhecido em parte, face à opção pela via judicial e negado na parte conhecida.(grifos meus)**

Relativamente à matéria, deve-se lembrar que o art. 151, II, do CTN prescreve que somente o depósito do montante integral do crédito tributário suspende a exigibilidade do crédito tributário. Ora, de se concluir que o depósito parcial, insuficiente, não

suspende a exigibilidade. Pontuar que o depósito parcial suspende a exigibilidade parcial do crédito de forma proporcional, é estender indevidamente sobre o que a Lei calou.

Isto porque é sabido que o débito em discussão judicial pode ser total ou parcialmente exonerado. E neste caso, havendo ação judicial em curso, e discutido o montante do débito, é impossível dizer qual parcela seria mantida, qual exonerada.

É neste sentido que a doutrina abalizada entende que se o contribuinte deseja a suspensão da exigibilidade, deve efetuar o depósito no montante integral do crédito que a Fazenda entende como devido. Nesta linha, Hugo de Brito Machado¹ assevera que

No momento em que se cogita da suspensão da exigibilidade do crédito tributário a rigor ainda não se sabe qual é o efetivo montante deste. Tem-se de um lado a Fazenda Pública a pretender que seja um, enquanto o sujeito passivo da relação tributária pretende que seja outro, menor, ou que seja nenhum.

Estabelece o art. 151 do Código Tributário Nacional que suspende a exigibilidade do crédito tributário o depósito do seu montante integral. Como se está no contexto de um questionamento a respeito do crédito tributário, e se cogita de um meio de garantir o direito de a Fazenda Pública receber o tributo, tem-se de concluir que o montante integral é o valor que a Fazenda Pública entende devido, mesmo sem ter ela feito o lançamento. A apuração do valor a ser depositado, portanto, deve ser feita pelo sujeito passivo levando em conta não o que ele entende devido, mas o que como tal entende a Fazenda Pública.

O depósito judicial, portanto, ou bem cobre o montante do valor em discussão (e neste caso suspende a exigibilidade do crédito tributário) ou não o cobre (e neste caso não suspende sua exigibilidade). A legislação não criou a figura da suspensão parcial da exigibilidade. Além disso, a lide judicial tem lugar exatamente porque Fazenda e contribuinte divergem quanto ao valor devido.

A matéria, por outro giro, já foi extensivamente discutida no STJ, que pacificou o entendimento naquela Corte no sentido de que somente o depósito integral tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito. Neste sentido, chegou, inclusive, a sumular o tema (Súmula 112), *verbis*:

Súmula 112

*O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário **se for integral** e em dinheiro. (grifo meu)*

Sendo o STJ o intérprete autêntico em nosso ordenamento jurídico das normas com *status* de Lei, por ser o órgão que determina em última instância como deva ela interpretada (art.105, III, CF/88), e estando o assunto pacificado naquele sodalício, embora saiba de decisões contrárias no âmbito do Carf, não vejo como este colegiado adotar posição distinta.

Esta posição deriva do fato de que, observada a disciplina do processo administrativo-tributário federal que adotamos, a Fazenda Nacional, que nesta questão seria vencedora no litígio judicial (considerada a posição do STJ) sequer teria como levar a discussão àquele foro, vez que a decisão do Carf é para ela definitiva.

Assim, voto para suspender a exigibilidade apenas da parcela do crédito tributário que está amparada por decisão judicial.

Multa de Ofício

O art. 161 do CTN prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis.

Nesta linha, o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que o crédito não recolhido deve ser acrescido da multa de ofício no percentual de 75% sobre ele calculada.

Por outro lado, o art. 63 da mesma Lei nº 9.430/96 prescreveu não caber lançamento de multa de ofício sobre crédito tributário constituído para prevenir a decadência, cuja exigibilidade tiver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 do CTN.

De pronto, havemos novamente de separar os montantes autuados.

A multa de ofício aplicada sobre a parcela amparada por medida liminar deve ser cancelada, tendo-se em conta expressa disposição legal neste sentido (art. 63, Lei nº 9.430/96).

Por outro lado, no que tange à parcela efetivamente amparada por depósitos judiciais, não havendo disposição legal expressa para a cobrança da penalidade, entendo que também deva ser exonerada.

Isto porque, em primeiro lugar a penalidade aplicável ao fato tem por causa a inadimplência (não recolhimento), sendo que o percentual é elevado para aumentar a percepção de risco, acaso seja o débito descoberto de ofício. Todavia, estando a questão *sub judice*, não há que se cogitar deste risco, pois a contribuinte efetivamente entende não ser ele devido e não esconde isto do Fisco, tanto que o faz mediante ação judicial em que a autoridade coatora é chamada a prestar informações.

Além disso, o depósito judicial ingressa imediatamente nos cofres da União por expressa disposição do §2º do art. 1º da Lei nº 9.703/98, *verbis*

§ 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais.

Neste sentido, segue o acórdão nº 201-73.955, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes.

DEPÓSITOS JUDICIAIS - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA — Incabível a imposição de multa de lançamento de ofício e de juros moratórios sobre a parcela da contribuição depositada em juízo, desde que tenham se dado de acordo com o vencimento da contribuição e anteriormente à ação fiscal, não há razão para encargos moratórios ou sanções.

No mesmo sentido, o acórdão nº 105.15.685, da 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (que foi sucedida por esta turma).

DEPÓSITO JUDICIAL EM MONTANTE PARCIAL - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE PREVISTA NO ARTIGO 151 DO CTN – NÃO OCORRÊNCIA - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA - O depósito em montante parcial não tem o condão de garantir a suspensão da exigibilidade definida no artigo 151 do CTN, porém, o lançamento de ofício visando prevenir a decadência não deve aplicar sobre o montante depositado multa de ofício e juros de mora.

Desta forma, voto para exonerar da multa de ofício a parcela do crédito tributário amparada por medida liminar em mandado de segurança ou por depósito judicial, mantendo a cobrança sobre a parcela restante.

Depósito não integral – Juros de Mora

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, excetuando tão somente a hipótese de consulta.

O §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 não estabelece novas exceções.

Todavia, especificamente, quando ao cabimento de juros de mora há remansosa jurisprudência do Carf no sentido de que a cobrança é devida para pagamento após o vencimento do tributo, exceto no caso de haver depósito judicial.

A explicação para esta exceção é simples e decorre do fato de que sobre os valores depositados incidem juros, que serão creditados à União acaso saia vencedora do conflito.

Neste sentido, veja-se:

Acórdão 1201-00.364 – 1ª TO/2ª Câmara/1ª Seção/Carf

DEPÓSITO NO MONTANTE INTEGRAL. São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo se existir depósito no montante integral, devidamente comprovado. Não havendo comprovação do depósito judicial, não há como afastar a incidência dos juros de mora

No mesmo sentido, no qual, inclusive, manifestei-me favoravelmente à cobrança:

Acórdão 1302-00.206 – 2ª TO/3ª Câmara/1ª Seção/Carf

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE POR SENTENÇA JUDICIAL. DEPÓSITO DO VALOR INTEGRAL APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO. JUROS DE MORA. São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral (Súmula nº 05 do 1º cc).

No mesmo sentido.

Acórdão 108-09.153 – 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes

IRPJ E CSLL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Matéria objeto de ação judicial importa em renúncia às instâncias administrativas pelo sujeito passivo. Súmula nº.1 do 1º CC. JUROS DE MORA - Não havendo depósito integral do crédito tributário em ação judicial, cabe a cobrança de juros lançados nos Autos de Infração. Recurso negado.

No mesmo sentido.

Acórdão 301-129.444 – 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes

II/PI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. D-PANTHOLACTON/D PANTOLACTONA E METANOL. 3824.90.89 O produto "D-Pantholacton", preparação constituída de D-Pantolactona e Metanol, classifica-se no código 3824.90.89 da TEC. JUROS DE MORA. Os juros de mora só não são exigíveis quando há o depósito integral do crédito tributário questionado. Recurso desprovido.

A reiteração das decisões de forma uniforme provocou a criação de Súmula pelo 1º e 3º Conselhos de Contribuintes, as quais são de observação obrigatória pelos membros do colegiado, *verbis*:

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

Súmulas 5 do 1º CC e 7 do 3º CC

A jurisprudência estabelecida, contudo, não se estende às demais modalidades de suspensão do crédito tributário, como a concessão de liminar em mandado de segurança, hipótese que alberga parte do crédito tributário aqui discutido.

Assim, de pronto cabe estabelecer que o correm juros de mora contra o débito amparado por medida judicial.

Desta forma, voto para excluir a incidência tão somente de juros de mora sobre os depósitos judiciais.

Interrupção da Multa de Mora

A recorrente entende mereça reforma a parte da decisão da DRJ que, no seu entender não interrompeu a fluência da multa de mora, no caso dos depósitos judiciais feitos no âmbito do MS nº 2002.61.00.004029-9.

Assim se manifestou a DRJ:

Por sua vez, em relação à incidência da multa de mora incidente sobre débitos considerados devidos pela justiça, o art. 63, § 2.º da Lei n.º 9.430/96 fixa que:

Art. 63. (...)

§ 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.

Da leitura acima deduz-se que a fluência da multa de mora é interrompida desde a concessão da medida liminar até 30 dias após a publicação da decisão que suspendeu os efeitos dessa liminar.

Porém, em relação aos depósitos efetuados pela impetrante no MS 2002.61.00.004029-9, constata-se que os valores foram depositados com valor de principal a menor em 08/02/2008 (fls.1101 e 1103). Em 17/03/2008, após o prazo de trinta dias da publicação da sentença denegatória da segurança (09/01/2008, fls.1373), foram efetuados recolhimentos posteriores complementando o principal (fls. 1102 e 1104), mas com multa de mora correspondente apenas ao intervalo entre 11/02/2008 e 17/03/2008 (36 dias de atraso), aplicada sobre a parcela complementar do principal.

Todavia, a multa de mora deveria incidir desde o vencimento do tributo/contribuição, eis que ultrapassado o prazo previsto no § 2º do art.63 da Lei nº 9.430/96 para interrupção da multa de mora, observando-se o limite legal previsto no § 2º do art.61 da Lei nº 9.430/96. Como a multa foi recolhida a menor, o depósito, mesmo com a complementação feita pela impugnante, não pode ser considerado integral, e portanto não suspende a exigibilidade do crédito nos termos do art.151, II, do CTN. Ademais, ainda que se considere o início da incidência da multa de mora somente após o prazo previsto no §2º do

art.63 da Lei nº 9.430/96 (08/02/2008), mesmo assim o depósito não foi integral, pois a contribuinte aplicou a multa apenas a partir de 11/02/2008.

Assim, a questão não se desdobra tão somente sobre a diferença entre suspensão e interrupção, mas envolve também saber se a interrupção veiculada no §2º do art. 63 é condicionada ou não.

A recorrente argui em sua defesa o §2º do art. 1º da IN 104/2000, *verbis*:

Art. 1º—Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte.

§ 1º—Na hipótese desse artigo, a incidência da multa de mora estará interrompida desde a concessão da medida judicial até o trigésimo dia de sua cassação, no termos do art. 63 da [Lei n.º 9.430, de 1996](#).

*§ 2º—No caso de pagamento após o prazo referido no parágrafo anterior, a contagem da multa de mora **será reiniciada** a partir do trigésimo primeiro dia, **considerando, inclusive** e se for o caso, **o período entre o vencimento originário da obrigação e a data de concessão da medida judicial**.*

§ 3º—Em qualquer hipótese, os juros de mora serão devidos sem qualquer interrupção desde o mês seguinte ao vencimento estabelecido na legislação específica de cada tributo ou contribuição.

A norma em comento não resolve a questão como deseja a recorrente, posto que embora diga que “a contagem ... será reiniciada”, também afirma que deverá ser considerado “inclusive ... o período entre o vencimento originário da obrigação e a data de concessão da medida judicial”. Assim, a meu ver, quis dizer que a interrupção é condicionada ao atendimento do prazo de trinta dias, pois apesar de afirmar que a contagem será “reiniciada” ao ser considerado o prazo entre o vencimento originário e a data de concessão da medida judicial quis dizer “retomada”.

Entendo, assim, tratar-se de uma interrupção condicionada.

Há uma razão para que se interrompa a fluência de multa de mora, e se reinicie a contagem do prazo, e ela reside no fato de que o provimento judicial, embora cautelar, é precedido de ponderação do magistrado quanto ao *fumus boni iuris*. Como a multa de mora é penalidade devida pelo inadimplemento do contribuinte, sendo o direito por ele questionado em princípio justo, tanto que merecedor de provimento pelo Poder Judiciário na cognição sumária feita pelo magistrado (presença do *fumus boni iuris*), justifica-se não penalizá-lo pela mora até o momento do provimento cautelar.

Por outro lado, há também razão para que seja ela condicionada ao prazo de trinta dias após a data da publicação da decisão judicial. É que este prazo permite que o

contribuinte tome ciência da decisão e efetue o recolhimento. Por outro lado, vincula-o, inexoravelmente a ele, pois caso reformada ou cassada a liminar, havemos de concluir que restou alvoroçado o *fumus boni iuri*, e neste caso justifica-se a retomada da contagem desde o início. Em caso contrário, haveria vantagem indevida concedida ao contribuinte.

Assim, entendo acertada a decisão de retomar-se a contagem do prazo a partir do momento em que foi inicialmente interrompida, considerando-se o período anterior à concessão da medida liminar, pelo descumprimento do prazo de 30 dias para o pagamento do tributo cuja liminar foi cassada. Entretanto, vale lembrar, acaso não iniciada a contagem, não há falar em interrupção, posto que não há interrupção de prazo cuja contagem sequer se iniciou.

Tal é a situação dos autos, em que o *writ* foi protocolizado em 26/02/2002 (fl.1069), a liminar concedida em 27/02/2002 (obtida do sítio do TRF-3, abaixo declinada), e a decisão se refere – pelo menos, no que tange a este processo administrativo (vencimento por ocasião do encerramento do ano-base) – à apuração do ano-calendário de 2002, que se completa somente em 31/12/2002.

Consulta da Movimentação Número : 2

PROCESSO

0004029-39.2002.4.03.6100

*Autos com (Conclusão) ao Juiz em 27/02/2002 p/
Despacho/Decisão*

S/LIMINAR

**** Sentença/Despacho/Decisão/Ato Ordinatório*

... 2. Assim, ante o exposto, defiro a liminar pleiteada, para assegurar aos impetrantes o direito de computar, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSL devidos, tanto no que diz respeito aos seus vencimentos mensais como por ocasião do encerramento do ano-base, o valor das perdas efetivas e definitivas, totais ou parciais, sofridas pelos impetrantes ao longo do ano-base de 2002 no recebimento de seus créditos, independentemente do atendimento das condições e prazos estabelecidos nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96. Nada obstante, no entanto, que a autoridade impetrada proceda à verificação quanto à exatidão e critérios adotados pelos impetrantes em suas declarações, no que tange às perdas definitivas. 3. Desciando o envio dos presentes autos às Varas indicadas no quadro de fls. 161/163, tendo em vista a informação de fls. 104. 4. Notifique a autoridade impetrada para que preste informações no prazo legal. 5. Em seguida, encaminhem-se os autos ao Parquet, para parecer. 6. Por fim, venham os autos conclusos para prolação de sentença. 7. Int.

Intimação em Secretaria em : 27/02/2002

De se ver, pois, no caso presente, que somente após o prazo de 30 dias corridos da cassação da referida liminar tem início o *dies a quo*.

Cobrança de juros sobre multa de ofício

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro² assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho³ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no seqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento,

² Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

³ Paulo de Barros Carvalho, in Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência, 1998, Saraiva,

determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho⁴, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Relativamente à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim, considerando tudo o quanto foi exposto, voto para negar provimento ao recurso nesta matéria, mantendo-se a cobrança dos juros, calculados à taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada.

Cobrança de Juros Selic

Questiona também a recorrente a cobrança de juros à taxa Selic.

Quanto a este tema, não obstante a remansosa jurisprudência do CARF pela sua pertinência, foi publicada a Súmula CARF nº4, de observância obrigatória por todos os membros do Órgão, que resolve a questão, ao prescrever como escorreita a cobrança dos débitos para com a União relativos a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal de acordo com a taxa Selic para títulos federais.

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmulas 4 do 1º e 3º CC e 3 do 2º CC

Assim, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) conferir suspensão da exigibilidade relativa à parcela lançada amparada por medida liminar e por depósito integral;
- b) cancelar a exigência de multa de ofício relacionada à parcela amparada por medida judicial e por depósitos judiciais, ainda que parciais;
- c) cancelar a exigência relativa à juros de mora relativa à parcela depositada judicialmente, ainda que parcial;
- d) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- e) manter a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

Sala das Sessões, 10 de setembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator