



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721083/2012-73
ACÓRDÃO	1201-007.439 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO J. P. MORGAN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. CONTRADIÇÃO INTERNA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo o lançamento quando a motivação apresentada no Termo de Verificação Fiscal revela inconsistência lógica e contradição quanto ao fundamento determinante da glosa, impossibilitando identificar com clareza o fato novo ou a omissão sistêmica que justificaria a exigência. A mera reprodução de demonstrativos do SAPLI, sem enfrentamento da complexidade fática exteriorizada no procedimento fiscal, não supre o dever de motivação do ato administrativo tributário.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTO EM PROCEDIMENTO ANTERIOR ANULADO. IMPOSSIBILIDADE DE PRESERVAÇÃO DOS EFEITOS SEM SUPORTE FÁTICO CLARO.

Não é possível sustentar a redução do saldo de prejuízos fiscais com base em ajustes decorrentes de procedimento fiscal anterior posteriormente declarado nulo, sem demonstração objetiva e coerente da recomposição do saldo e de sua repercussão na apuração do excesso compensado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de **auto de infração** relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2007, em que a fiscalização imputou à Contribuinte excesso de **compensação de prejuízos fiscais** por insuficiência de saldo, culminando na glosa de R\$ 6.446.796,41 e na constituição de crédito tributário total de R\$ 3.573.459,23 (imposto, multa de ofício de 75% e juros).

A narrativa fiscal registra que, no SAPLI, o saldo disponível para compensação em 31/12/2007 era de R\$ 76.238.361,59, ao passo que a pessoa jurídica compensou R\$ 82.685.158,00, produzindo o excesso acima indicado. A causa remota do desequilíbrio, segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/12), teria sido a extrapolação do limite legal de 30% na compensação realizada em 1996, com posterior reversão da glosa por decisão judicial, cujos desdobramentos e outras alterações de ofício ao longo dos anos impactaram a recomposição do saldo em 2007.

Em **impugnação** (fls. 37/69) a Contribuinte sustentou, em preliminar, a nulidade do lançamento por motivação obscura, afirmando ser **indecifrável** a composição da glosa de R\$ 6.446.796,41 e a forma como os diversos processos pretéritos teriam influenciado o saldo de 2007, inclusive o resultado favorável do mandado de segurança que reverteu a glosa realizada para o ano de 1996. Alegou iliquidez e incerteza do crédito, com violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF), pois não teriam sido ofertadas memória de cálculo compreensível e provas suficientes à exata compreensão do suposto excesso. Invocou doutrina e precedentes do antigo Conselho de Contribuintes para sustentar que a falta de motivação clara ou a motivação imprecisa conduzem à nulidade do lançamento.

No mérito, assinalou que a acusação baseou-se em processos administrativos ainda pendentes de decisão definitiva ou com exigibilidade suspensa, de modo que não se poderiam reputar definitivas as glosas dali irradiadas para recompor o saldo de 2007. Requereu, assim, o cancelamento integral do auto; subsidiariamente, o sobrestamento do julgamento até o desfecho definitivo daqueles processos; e, em qualquer caso, o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal específica.

No **julgamento da impugnação** (fls. 202 a 231), a DRJ rejeitou as preliminares. Considerou que o lançamento veio acompanhado de motivação e memória de cálculo suficientes, ancoradas nos demonstrativos do SAPLI. Afastou cerceamento de defesa, por entender que a contribuinte teve ciência dos elementos e apresentou defesa articulada. Quanto ao sobrestamento, negou o pedido por ausência de previsão no Decreto nº 70.235/1972 e diante de jurisprudência administrativa que repele a suspensão por prejudicialidade externa, assentando que a mera pendência de outros processos não obsta a constituição do crédito no feito presente.

No mérito, a DRJ reputou legítima a glosa por insuficiência de saldo, **independentemente até mesmo do desfecho de alguns dos processos** que recompuseram o saldo anteriormente, mas procedeu a ajustes: reconheceu equívoco no cálculo fiscal e cancelou R\$ 692.162,03 da base, mantendo o restante.

Rechaçou o pedido de afastamento dos juros sobre a multa, com fundamento na legislação de regência e em entendimento sumulado no CARF, preservando a incidência dos encargos moratórios na forma aplicada. Em síntese, a decisão foi de **procedência parcial** da impugnação, com redução da base tributável, preservando a espinha dorsal da exigência.

Inconformada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 241/273) essencialmente reiterando as razões de sua impugnação, porém com o foco de atacar os fundamentos do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 26/04/2019 (fl. 237) e apresentou o seu recurso voluntário em 24/05/2019 (fl. 240), dias antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO

A Recorrente inicia sua argumentação neste ponto da seguinte forma:

Conforme restou exposto em sua peça impugnatória, é importante ressaltar que o Recorrente teve que "decifrar" as motivações utilizadas pela Fiscalização para desconsiderar parte do saldo de prejuízo fiscal compensado no ano-base de 2007.

Isso posto, a DRJ limitou-se a apontar, à fl. 26, o "Demonstrativo de Compensação e Prejuízos Fiscais (SAPLI)", ano-calendário 2007, como documento hábil a

"constatar a inconsistência apontada pela fiscalização". Ainda, de forma superficial, afirmou: "eis aí o demonstrativo ou a "memória de cálculo compreensível" da infração que a defesa alegou não estar nos autos".

Ocorre que, o Recorrente já havia tido ciência dos documentos acostados aos autos. Isso não o socorreu na tentativa de entender o que levou o Sr. Agente Fiscal a desconsiderar seus cálculos e a considerar como indevida a compensação do seu saldo de prejuízo fiscal no valor de R\$ 6.446.796,41.

De fato, não há nos autos, nenhuma memória do cálculo elaborado pela Fiscalização para a apuração do valor exigido no caso em análise. De fato, conforme se extrai da informação contida no próprio auto de infração ora combatido, presume-se que a glosa efetuada pela Fiscalização é decorrente da desconsideração por parte do Recorrente do reflexo, no ano calendário de 2007, de compensação de saldo de prejuízo fiscal acima do limite legal de 30% no ano-base de 1996.

(...)

Pela análise do que foi ofertado pela Fiscalização para justificar a glosa do saldo de prejuízo fiscal do Recorrente, verifica-se que **este valor estaria supostamente relacionado a uma glosa de prejuízo fiscal realizada no ano-calendário de 1996, no qual o Recorrente teria realizado compensação de prejuízos acima do limite legal de 30%, procedimento esse que deu origem ao processo administrativo nº 16327.001670/2001-90 para a cobrança do IRPJ sobre o excesso de compensação nº montante de R\$ 10.606.465,87.**

Contudo, conforme reconhecido pela própria Fiscalização, **o processo administrativo no 16327.001670/2001-90 foi encerrado em razão de decisão favorável transitada em julgado** nos autos do Mandado de Segurança no 96.0004846-0 (CNJ ...), o qual, segundo relata a sua certidão de objeto e pé, já acostada aos autos (doc. da peça impugnatória), pleiteou-se o provimento jurisdicional para compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurados no ano-calendário de 1995 para efeito de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do ano-calendário de 1996 sem se submeter à restrição estabelecida pelo artigo 15 da Lei no 9.065/95.

Nesse cenário, segundo o entendimento manifestado pela Fiscalização, deveria o Recorrente ter ajustado o seu saldo de prejuízo fiscal no ano-calendário de 2007, em razão da decisão favorável obtida nos autos do processo administrativo no 16327.001670/2001-90.

Contudo, **não foi possível ao Recorrente compreender a composição da glosa no valor de R\$ 6.446.796,41, com base na conclusão exposta pela Fiscalização, bem como na "memória de cálculo compreensível" apontada pela DRJ.**

Com efeito, nota-se que a DRJ esforçou-se para "salvar" o auto de infração, tentando explicar, por meio da subtração de valores determinados no SAPLI, qual o motivo da glosa do prejuízo fiscal feito pela Fiscalização.

Ao se examinar detidamente o Termo de Verificação Fiscal (fl. 10/12) e os fundamentos determinantes do lançamento, constata-se relevante inconsistência interna na motivação do auto de infração, a qual compromete a validade do próprio lançamento, por ausência de motivação clara, coerente e faticamente sustentável.

De fato, a autoridade lançadora afirmou que a glosa ora analisada decorreria da necessidade de implementação de ajuste relativo ao saldo de prejuízo fiscal, reconhecido em procedimento fiscal anterior, mas não refletido no sistema de controle da Receita Federal. Vejamos:

TVF:

O contribuinte acima identificado apresenta inconsistência em sua compensação de prejuízos fiscais no ano-base de 2007, conforme apontado pelo SAPLI no montante de R\$. 6.446.796,41.

O quadro abaixo demonstra - o valor original informado pelo contribuinte e as alterações de ofício efetuadas no ano base de 2007:

2007				
ORIGINAL		ALTERAÇÃO	ALTERAÇÃO	PROCESSOS
		24/11/09	15/12/10	16327.001660/2010-45
LUCRO REAL	664.691.168,88	664.691.168,88	710.140.902,46	16327.001243/2009-69
COMP PREJ	141.942.611,17	132.526.187,31	82.685.158,00	

Constata-se, que o valor declarado, pelo contribuinte já foi alterado de ofício duas vezes conforme processos -acima citados.

A primeira alteração ocorreu em 24/11/2009 decorrente do processo 16327.001243/2009-69 onde houve autuação no ano-base de 2004 com utilização de prejuízo naquele ano de ofício o que acarretou em redução do prejuízo fiscal existente disponível para compensação em 2007. O auto de infração foi integralmente mantido na DRJ e encontra-se junto ao Conselho de Contribuinte para apreciação de recurso voluntário.

A segunda alteração ocorreu em 15/12/2010 decorrente do processo 16327.001660/2010-45 especificamente por compensação de prejuízos acima dos valores existentes junto ao SAPLI.

(...)

Este lançamento foi integralmente mantido na DRJ.

A nova inconsistência na compensação de prejuízos fiscais surge decorrente de alteração no SAPLI no ano-base de 1996, conforme abaixo:

1996				
ORIGINAL		ALTERAÇÃO	ALTERAÇÃO	PROCESSOS
		22/08/01	17/08/12	16327.001670/2001-90
LUCRO REAL	63.349.928,58	63.349.928,58	63.349.928,58	16327.001660/2010-45
COMP PREJ	29.611.444,44	19.004.978,57	29.611.444,44	
%	46,74	30,00	46,74	

Observa-se que o contribuinte extrapolou o limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais no ano-base de 1996.

O excesso foi objeto de autuação no processo 16327.001670/2001-90 que se encontra encerrado por decisão judicial.

Nos autos do processo 16327.001660/2010-45 podemos verificar as seguintes informações no **acórdão de julgamento da DRJ**:

"No que diz respeito ao prejuízo fiscal passível de compensação em 31/12/2006, há divergência entre o SAPLI (R\$ 87.076.453,73) e o LALUR (R\$ 98.013.026,55). A diferença de R\$ 10.936.572,82 decorre de:

(+)prejuízo fiscal anterior a 2001 não considerado no LALUR 20.624.508,14 (*)

(+) prejuízo fiscal operacional de 2001 escriturado a menor no LALUR (R\$ 21.615.820,24 ao invés de R\$ 22.256.432,85) 640.612,61

(+) parte do prejuízo não operacional apurado em .2001 (R\$1.571/.432,20) passível de compensação na apuração do lucro real a partir de 2002' não ,escriturado nº LALUR 117.056,03(-) compensação .de ofício do prejuízo fiscal em 2003 não escriturada no LALUR(16327.000708/2007-01) (14.771.559,10)(+) parte do prejuízo não operacional apurado em 2001 (R\$1.571.432,20) passível de compensação na apuração do lucro real a partir de 2004 não escriturado nº LALUR 1.454.376,77(-) compensação de ofício do prejuízo. fiscal em 2004 não escriturada no LALUR(16327.000708/2007-01 e 16327.001243/2009-69) (29.003.807,60)(+) baixa, de prejuízo fiscal escriturada em 2003 no LALUR sem justificativa 10.002.240,33 (=) diferença entre o SAPLI e o LALUR (10.936.572,82)

(*) O correto seria o valor de R\$ 10.018.042,27, uma vez que transitou em julgado a decisão proferida no Mandado de Segurança 96.0048460 em favor do interessado.

Em consequência, a glosa de compensação de prejuízo fiscal ocorrida nos autos do processo 16327.001670/2001-90, relativa ao ano-calendário de 1996 (alteração de compensação de R\$ 29.611.444,44 para R\$ -19.004.978,57), deveria ter sido revertida no SAPLI, o que implicaria saldo de prejuízo fiscal em 31/12/2006 menor em R\$ 10.606.465,87 do que o consignado no SAPLI (R\$ 76.469.987,86), por consequência, aumento da matéria tributável."

Diante do exposto, com a alteração de ofício efetuada, a fim de adequar a compensação de prejuízos fiscais em 1996, houve um novo excesso de compensação de prejuízos fiscais em 2007, o que obrigará à lavratura de novo auto de infração por excesso de compensação de prejuízos fiscais. (destaques meus)

Em outras palavras, o lançamento sustenta que a redução do saldo disponível teria por fundamento o fato de que determinado ajuste reconhecido no processo pretérito **não teria sido implementado**, razão pela qual a Fiscalização estaria procedendo à glosa no presente Auto.

Todavia, os demonstrativos apresentados no próprio Termo de Verificação Fiscal demonstram que o ajuste em questão já havia sido implementado no sistema fiscal de controle (SAPLI) no bojo do procedimento anterior (fls. 13 e 15):

Planilha1

1996				
ORIGINAL	ALTERAÇÃO	ALTERAÇÃO	PROCESSOS	
	22/08/01	17/08/12	16327.001670/2001-90	
LUCRO REAL	63.349.928,58	63.349.928,58	63.349.928,58	16327.001660/2010-45
COMP PREJ	29.611.444,44	19.004.978,57	29.611.444,44	
%	46,74	30,00	46,74	



DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (SAPLI)

C.N.P.J.: 33.172.537

Nome Empresarial: BANCO J. P. MORGAN S.A

Forma de Tributação: Lucro Real	Anual 1996
APURAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL	Atividades em Geral
01.Receita de Alienação e Bens/Direitos do Ativo Permanent	1.096.831,51
02.Valor Contábil dos Bens/Direitos Alienados	1.661.204,37
03.Resultado não Operacional (Linha01 - Linha02)	-564.372,86
CONTROLE DO PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL	
04.Prejuízo Não Operac. do Período-base (Parcela Compensável	0,00
05.Saldo Anterior de Prejuízo Não Operacional	
06.Prejuízo Não Operacional a Compensar (Linha04 + Linha05)	0,00
07.Prejuízo Não Operac. Compensável na Apuração do Lucro Rea	
08.Saldo de Prejuízo Não Operac. a Compensar (Linha06 - Linha07)	0,00
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	Atividades em Geral
09.BEFIEX 1990	0,00
PERÍODOS-BASE DE 1991 A 1996	
10.Saldo Anterior de Períodos-base de 1991 a 1996	39.629.486,71
11.Prejuízo Fiscal Operacional do Período-base Anterior	
12.Prejuízo Não Operacional Compensável (Linha 07)	
13.Cisão Parcial (Saldo do Ano-calendário Anterior)	0,00
14.Prejuízo Fiscal Compens. de 1991 a 1996 (Linha 10 +...+ Linha 1	39.629.486,71
15.Atividade Rural de 1986 a 1990	
16.Cisão Parcial no Ano-calendário de 1996	
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	Atividades em Geral
17.Lucro Real Antes das Compensações	63.349.928,58
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO DO PRÓPRIO PERÍODO BASE	
18.Prejuízo Fiscal das Demais Atividades	
19.Prejuízo Fiscal da Atividade Rural	
20.Lucro Real Após Compensações do Próprio Período-base	63.349.928,58
COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PER. BASE ANTERIOR	
21.Atividade em Geral - Períodos-base 1991 A 1996	29.611.444,44
22.Atividade Rural - Períodos-base de 1986 a 1990	
23.Atividade Rural - Períodos-base de 1991 a 1996	0,00
24.Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEX até 03/06/9	0,00
25.Cisão Parcial no Ano-calendário de 1996	0,00
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR	Atividades em Geral
26.BEFIEX 1990	0,00
27.Prejuízo Fiscal dos Períodos-base de 1991 a 1996	10.018.042,27
28.Prejuízo Fiscal Operacional do Período-base	0,00
29.Atividade Rural de 1986 a 1990	
30.Cisão Parcial no Ano-calendário de 1996	0,00

Analizando especialmente a planilha 1 acima, poder-se-ia entender que a alteração que reverteu a glosa do prejuízo fiscal de 1996 teria sido implementada pelo presente auto de infração, por estar datada em 17/08/2012, embora faça referência ao processo nº 16327.001660/2010-45. No entanto, o acórdão recorrido, informou que a DRJ, naquele processo de 2010, embora tenha julgado improcedente a impugnação da Contribuinte, procedera aos ajustes devidos no SAPLI:

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ Rio de Janeiro I **julgou improcedente a impugnação, mas procedeu à atualização do Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais – Sapli**, conforme Formulário de Alteração de Prejuízo Fiscal – FAPLI, tendo em conta que a glosa de compensação de prejuízo fiscal, efetuada em 31/12/1996 (processo nº 16327.001670/2001-90), deveria ser revertida, haja vista o trânsito em julgado da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 96.0048460, em favor do interessado, conforme abaixo:

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL Anexo II		FAPLI FORMULÁRIO DE ALTERAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DO LUCRO INFLACIONÁRIO ATÉ AC 1999		REGISTRO
				01 NÚMERO
				02 DATA
03 NATUREZA DO PREENCHIMENTO ☒ Alteração de dados ☐ Inclusão de declaração ☐ Exclusão de declaração			04 ÓRGÃO EMISSOR DRJ/RJO	
05 CNPJ 33.172.537/0001-98		06 NOME EMPRESARIAL BANCO J.P.MORGAN S.A.		
07 MOTIVO DE PREENCHIMENTO ☐ SRLS ☐ Fiscalização Externa ☒ Decisão 1ª Instância ☐ Decisão 2ª Instância ☐ Reversão Interna ☐ Erro de Preenchimento ☐ Erro de Transcrição				
NÚMERO DA SRLS		NÚMERO DA FM		NÚMERO DO PROCESSO 16327.001660/2010-45
08 MOEDA ☐ Cruzado ☐ Cruzado Novo ☐ Cruzeiro (Crs) ☐ Cruzeiro Real (CR\$) ☒ Real (R\$)				
09 DADOS DA DECLARAÇÃO				
NÚMERO DA DECLARAÇÃO 79415-53	ANO-CALENDÁRIO 1996	CÓDIGO DE ENTREGA 00.081.66	ANO DA ENTREGA 1997	FORMA DE TRIBUTAÇÃO ANUAL
PERÍODO DE APURAÇÃO (informar apenas quando houver alteração ou no caso de inclusão de declaração) 01/01/1996 a 31/12/1996 a				DECLARAÇÃO RETIFICADORA () Sim () Não
SITUAÇÃO ESPECIAL ☒ Encerramento de Atividade ☐ Incorporação ☐ Fusão ☐ Cisão Total ☐ Cisão Parcial % Remanescente				
FORMA DE APURAÇÃO (informar apenas quando houver alteração ou no caso de inclusão de declaração) ☐ Anual ☐ Semestral ☐ Trimestral ☐ Mensal ☐ Mista				

	OUTUBRO	NOVEMBRO	ANUALIZ. SEM. 1º TRIM./DEZEMBRO
01. Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos			63.349.928,58
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS:			
02. Atividade em Geral do Próprio Período-Base			
03. Atividade Rural do Próprio Período-Base			
04. Atividade em Geral - Períodos-Base de 1991 em diante			29.611.444,44
05. Atividade Rural - Períodos-Base de 1991 em diante			
06. Período-Base / Ano-Calendarário			
07. Período-Base / Ano-Calendarário			
08. Período-Base / Ano-Calendarário			
09. Período-Base / Ano-Calendarário			
10. Período-Base / Ano-Calendarário			
11. Atividade Rural de 1985 a 1990			
12. Compensações (Atividade Rural de PB 1990 até o AC 1999) (a ser consultado no endereço https://carf.receita.fazenda.gov.br/COAC/publico/login.aspx pelo			
13. Indústrias Têxteis Prog. Export. - DEPEX até 03/06/93 (a ser consultado na página de autenticação no final deste documento)			
14. Cisão Parcial no Ano-Calendarário			

Ou seja, a alteração que parece ter motivado o presente auto de infração já havia sido implementada no controle do saldo de prejuízo fiscal da Recorrente.

Há, portanto, uma contradição lógica insanável:

- de um lado, o lançamento afirma que a glosa se justifica porque o ajuste não foi realizado;

- de outro, admite, corroborado pelo acórdão recorrido, que o ajuste já fora registrado e considerado no controle fiscal do saldo.

Tal incongruência compromete diretamente o motivo determinante do lançamento, tornando impossível identificar, com precisão, qual seria o fato novo ou a omissão sistêmica que justificaria a exigência ora formalizada.

A inconsistência torna-se ainda mais grave quando se observa que a própria decisão recorrida registra que o procedimento fiscal anterior (processo nº 16327.001660/2010-45), utilizado como base para justificar a redução do saldo de prejuízo fiscal, foi posteriormente **declarado nulo, com cancelamento integral do respectivo Auto de Infração.**

Ainda assim, a autoridade julgadora de primeira instância sustenta que tal nulidade não impactaria o presente lançamento, pois o saldo ajustado permaneceria o mesmo “independentemente da autuação anterior”, sob o argumento de que o ajuste já teria sido refletido no sistema. No entanto, **a ausência de implementação desse ajuste teria sido justamente o que motivou a presente autuação.** Vejamos outro trecho relevante da decisão recorrida:

A 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF decretou a nulidade da autuação, em 07/05/2013 – Ac. 1101-000.888.

Após o acolhimento dos embargos da PGFN, a 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária supriu a omissão suscitada no acórdão para reconhecer a nulidade por vício formal.

A contribuinte apresentou Recurso Especial à CSRF, já admitido, mas ainda não apreciado.

Apesar de não ter atualizado o Sapli, **essa decretação de nulidade não afeta a presente autuação**, que se fez por insuficiência de saldo de prejuízos fiscais disponível de períodos anteriores, para a compensação pretendida pela empresa:

2007	Declaração	Fiscalização	
		1	
Saldo de PF Per. Anteriores			
Lucro Real antes da CP	664.691.168,88	664.691.168,88	16327.001243/2009-69
Compensação de Prejuízos	141.942.611,17	132.526.187,31	Extinção quitação do parcelam.
		Fiscalização	
		2	
Saldo de PF Per. Anteriores			
Lucro Real antes da CP		710.140.902,46	16327.001660/2010-45
Compensação de Prejuízos		82.685.158,00	Lançamento Nulo
		Fiscalização	
		3	
Saldo de PF Per. Anteriores			
Lucro Real antes da CP		710.140.902,46	16327.21083/2012-73
Compensação de Prejuízos		76.238.361,59	Processo em julgamento

(destaques meus)

Percebe-se que, aparentemente, além de reverter a glosa do saldo de prejuízo fiscal de 1996 em R\$ 10.606.465,87 (ainda que por revisão procedida pela DRJ), o que, naturalmente, reduziu o saldo disponível (de R\$ 20.624.508,14 para R\$ 10.018.042,27) e demandou recomposição, o processo nº 16327.001660/2010-45 glosou outras parcelas de saldo de prejuízo fiscal disponível em 2007, visto que reduziu o saldo até então disponível de R\$ 132.526.187,31 para R\$ 82.685.158,00 (diferença de R\$ 49.841.029,31). O seguinte trecho citado no TVF destes autos confirma essa ilação:

A segunda alteração ocorreu em 15/12/2010 decorrente do processo 16327.001660/2010-45 especificamente por, compensação' de prejuízos acima dos valores existentes junto ao SAPLI.

A base de cálculo a ser lançada é o valor em excesso de compensação constatado no ano-calendário de 2007: **R\$ 45.449.733,59 (quarenta e cinco milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, setecentos e trinta e três reais e cinquenta e nove centavos):**

	PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL	PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL / COMP PF NÃO OPERAC.	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL	SALDO DE PREJUÍZO FISCAL
				-20.624.508,14
2001	-22.256.432,85	-1.571.432,20		-42.880.940,99
2002	-789.941.661,37	117.056,03		-832.939.658,39
2003			261.765.837,98	-571.173.820,41
2004		1.454.376,17	356.094.618,71	-216.533.577,87
2005			70.959.661,87	-145.573.916,00
2006			58.497.462,27	-87.076.453,73
2007			132.526.187,31	45.449.733,58

Nesse sentido, o raciocínio da autuação de origem não se sustenta, além de se agravar com a declaração de nulidade do auto de infração de origem do processo final 2010-45.

Neste ponto, importante noticiar que o recurso especial interposto pelo Contribuinte no processo em questão, que se encontrava pendente de julgamento quando da prolação do acórdão ora recorrido, foi julgado procedente, modificando-se a natureza de nulidade da autuação de formal (classificação dada pela Turma Ordinária do CARF que reconheceu a nulidade) para material. Vejamos trechos da fundamentação do Acórdão nº 9101-005.708 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 12 de agosto de 2021:

No caso concreto, peço vênia para transcrever excertos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa que, em realidade, fizeram com que o próprio relator alterasse o voto inicialmente proferido:

Como bem relatado, a presente exigência decorre da glosa de compensação de prejuízos, no ano-calendário 2007, em razão da insuficiência de saldo disponível, decorrente de alterações promovidas de ofício em apurações anteriores.

Em vistas aos autos formei convencimento diverso daquele inicialmente adotado pelo I. Relator na sessão de abril/2013. Entendi que o lançamento não reúne a motivação necessária para ser tomado como válido.

Isto porque, depois de iniciado o procedimento fiscal relativamente aos anos-calendário 2003 a 2005, em 10/12/2008, foi autorizada a ampliação da análise para alcançar, também, o período de apuração de 2007, relativamente ao IRPJ.

Assim, em 17/09/2009 a contribuinte foi intimada a apresentar Ficha do Lalur Parte B de Prejuízos Fiscais a Compensar (fl. 6) e, em resposta, reportou-se à ação judicial na qual pleiteia a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ, complementando o que segue (fl. 8):

[...]

Na seqüência dos autos, consta cópia do LALUR que evidencia a compensação de prejuízos, em 2007, no valor de R\$ 98.013.026,55 (fl. 14), diversamente do que constara na DIPJ para o mesmo período (R\$ 141.942.611,17). Ainda, foi apresentado depósito judicial da parcela de R\$ 24.673.133,55, relativamente à apuração de 2007 (fl. 15).

A Fiscalização, então, exigiu todo o histórico de compensações do Prejuízo Fiscal de 2002, bem como o histórico dos períodos que foram utilizados para compensações a partir do ano-calendário de 2004, além da comprovação de que foram feitos ajustes no LALUR referentes aos autos de infração:

16327001.670/2001-90 e 16327.000708/200701 (fl. 17).

A contribuinte apresentou planilha semelhante à que reproduz em seu recurso voluntário, explicitando o cálculo do IRPJ antes e depois da dedutibilidade da CSLL, e especificamente para o ano-calendário 2007 indicando que, sem a dedutibilidade da CSLL, o prejuízo compensado no período seria de R\$ 98.013.026,55, enquanto com a dedutibilidade da CSLL, o prejuízo compensado passaria a R\$ 141.942.611,17 (fl. 19). Nas fichas da Parte B do LALUR juntadas

às fls. 20/21 indicou o estorno de prejuízos fiscais glosados em auto de infração (mpf 0816600/00128/05) do ano base de 2002, a partir da qual remanesceu o saldo de prejuízos no valor de R\$ 141.942.611,17, baixado como compensação com o lucro real do ano-calendário 2007.

Posteriormente, informou que não foram feitos ajustes no LALUR relativamente ao processo administrativo nº 16327.001670/2001-90, mantendose o registro da compensação integral do lucro apurado no ano-calendário 1996, em razão de decisão judicial final ter lhe autorizado este procedimento (fls. 22/37).

Outra intimação é lavrada, exigindo a apresentação de cópia da Conta PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR da Parte B do LALUR dos períodos de apuração de 2001 a 2005 (fl. 38/39). Os registros apresentados indicam a apuração de prejuízo fiscal em 2002 (R\$ 855.593.104,20), reduzido sucessivamente a: R\$ 620.212.404,64 por compensação em 2003; R\$ 293.121.593,53 por compensação em 2004; R\$ 222.161.931,74 por compensação em 2005; e R\$ 163.664.469,39 por compensação em 2006 (fls.

41/45). Ainda em 2006, a contribuinte acrescenta ao saldo a parcela de R\$ 43.929.584,62 decorrente da recomposição de prejuízo fiscal decorrente da dedutibilidade da CSLL no IRPJ, considerando a alteração de critério de escrituração do LALUR para demonstrar o cálculo após a dedutibilidade da CSLL no IRPJ. Apurado o novo saldo de R\$ 207.594.054,01, a contribuinte faz o estorno de R\$ 65.651.442,84 em razão da glosa em auto de infração (mpf 0816600/00128/05 do ano base de 2002) e totaliza o saldo de prejuízos fiscais em R\$ 141.942.611,17, que então é baixado por compensação em 31/12/2007(fl. 46).

A contribuinte também apresenta ficha da Parte B do LALUR na qual consta prejuízo a compensar apurado em 31/12/2001 (R\$ 21.615.820,24), bem como demonstrativos de controle do estoque de prejuízo fiscal com e sem a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ de 2001 a 2008, acompanhados dos depósitos judiciais vinculados àquela discussão judicial (fls. 47/58).

Ocorre que, diante de todos estes esclarecimentos, a autoridade lançadora limitou-se a juntar aos autos a DIPJ do ano-calendário 2007 (fls. 59/74) – na qual, de fato, está expressa compensação de prejuízos fiscais no valor de R\$ 141.942.611,17 –, bem como o demonstrativo da compensação de prejuízos fiscais – SAPLI, acompanhado do histórico de suas alterações, para assim consolidar no Termo de Verificação Fiscal as movimentações contidas naquele demonstrativo, que resultaram no excesso de compensação autuado, de R\$ 45.449.733,58.

Como esclarecimentos adicionais, a autoridade lançadora reportou-se às alterações decorrentes dos processos administrativos nº 16327.000708/2007-01 e 16327.001243/2009-69, mas **não observou que a repercussão decorrente**

do processo administrativo nº 16327.001243/2009-69, que consumira saldo de prejuízos fiscais no valor de R\$ 9.416.423,90 para reduzir infração ali apurada no ano-calendário 2004, já havia sido produzida naquele mesmo lançamento, como indicado no histórico do demonstrativo SAPLI antes mencionado, que apontava para o ano-calendário 2007 não mais a compensação de R\$ 141.942.611,17 informada em DIPJ, mas sim o valor acima consolidado de R\$ 132.526.187,31.

Veja-se, ainda, que o fiscal autuante não se reportou à alteração, também indicada no histórico do SAPLI, relativamente ao prejuízo fiscal declarado para o ano-calendário 2002, objeto do processo administrativo nº 16327.000709/2007-47.

Eventualmente esta omissão decorreu do estorno que consta no LALUR para aquele período, muito embora referenciado por um número de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Mas isto é uma inferência, pois nada foi dito a este respeito.

Mais relevante, porém, é o fato de a autoridade lançadora não ter comentado nada acerca dos esclarecimentos prestados pela contribuinte no sentido da manutenção de distintos controles de saldos de prejuízos fiscais em razão da discussão judicial quanto à dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ.

Especialmente nada disse acerca do ajuste promovido no LALUR, em 2006, por meio do qual a contribuinte acrescentou ao saldo de prejuízos a compensar a parcela de R\$ 43.929.584,62 decorrente da recomposição de prejuízo fiscal decorrente da dedutibilidade da CSLL no IRPJ, considerando a alteração de critério de escrituração do LALUR para demonstrar o cálculo após a dedutibilidade da CSLL no IRPJ.

Em seu recurso voluntário a contribuinte aduz que em suas DIPJ anteriores informara a base tributável, e por consequência a compensação de prejuízos, considerando a dedutibilidade da CSLL. Se isto é verdade, então estes registros da DIPJ informaram o SAPLI e contaminaram a apuração fiscal. E o registro feito no LALUR em 2006, referido no parágrafo anterior, dá a entender que, de fato, houve uma alteração de critério de escrituração do LALUR, eventualmente compatível com a alteração de critério que a contribuinte assevera ter promovido a partir do preenchimento da DIPJ do ano-calendário 2007.

Conclui-se, daí, que diante dos esclarecimentos prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, e em face das evidências de que houve alteração de critério na escrituração da compensação de prejuízos fiscais no LALUR, a autoridade fiscal não poderia limitar sua acusação à reprodução das informações consolidadas no SAPLI a partir do que informado nas DIPJ da contribuinte.

Ainda, a autoridade fiscal não poderia deixar de ter em conta os efeitos da ação judicial que alteraria a base de cálculo do IRPJ no período autuado e

naqueles em que se formaram os prejuízos compensados, mormente se a contribuinte lhe apresentara os depósitos judiciais promovidos e os demonstrativos de cálculo correspondentes.

Conseqüência disto é que, neste momento, não é possível responder aos questionamentos feitos pela recorrente sem inovar a exigência. Ainda que solicitada diligência para que a autoridade lançadora analisasse os aspectos antes referidos, isto se daria depois de já transcorrido o prazo decadencial para revisão do IRPJ devido no ano-calendário 2007 (considerado o prazo do art. 150, §4º do CTN, na medida em que a DIPJ evidencia IRPJ a pagar em praticamente todas as apurações de estimativas daquele ano-calendário), e teria por objeto esclarecimentos que foram prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal.

*Assim, embora isoladamente o Termo de Verificação Fiscal apresente conclusão coerente com o Demonstrativo SAPLI, e possa, sob esta ótica, ser interpretado como uma acusação válida, tal **não subsiste diante do contexto no qual se desenvolveu o procedimento fiscal e especialmente ante a complexidade da apuração da contribuinte, devidamente exteriorizada à Fiscalização, que não estruturou motivação suficiente para sustentar o lançamento tributário.***

*Por tais motivos, reputo desnecessário debater o sobrestamento do feito, inicialmente proposto pelo I. Relator na sessão de abril/2013, e voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para **cancelar integralmente a exigência.***

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a existência de vício material no lançamento. (destaques meus)

As transcrições acima deixam claro que o processo final 2010-45 procedeu a glosas de prejuízo fiscal com motivações que iam além da reversão daquela glosa realizada para o ano de 1996 e acabou sendo integralmente cancelado. Ora, se o saldo de prejuízo fiscal foi consideravelmente reduzido em razão de procedimento posteriormente declarado nulo, não é possível simplesmente preservar seus efeitos materiais sem explicitação precisa do suporte fático que autorizaria tal permanência. Colocando esse raciocínio em simples lógica matemática, tem-se o seguinte:

Descrição	Valor (R\$)
Saldo de prejuízo fiscal existente antes do processo nº 16327.001660/2010-45 (conforme indicado pela autoridade fiscal e pela DRJ)	132.526.187,31
Saldo de prejuízo fiscal ajustado depois do processo nº 16327.001660/2010-45 (conforme indicado pela autoridade fiscal e pela DRJ)	82.685.158,00
Saldo de prejuízo fiscal ajustado depois da decisão da DRJ no processo nº 16327.001660/2010-45, considerando a reversão da glosa de 1996 (R\$ 10.606.465,87), mesmo saldo que decorreria do ajuste	76.238.361,59

feito no presente processo	
----------------------------	--

Se o saldo de R\$ 132.526.187,31 foi reduzido para R\$ 82.685.158,00 por força de um procedimento que depois foi declarado nulo, então, o saldo do qual se partiria seria de R\$ 132.526.187,31, ou, **no mínimo, R\$ 121.919.721,44** (saldo anterior ao processo anulado menos a reversão da glosa do exercício de 1996). Nesse sentido, talvez nem houvesse excesso de compensação de prejuízo a ser apurado no presente processo, ou o excesso seria outro.

Diante do exposto, constata-se que o auto de infração se encontra viciado em seu fundamento determinante, por apresentar motivação obscura e contraditória e por não demonstrar de forma clara e coerente a recomposição do saldo glosado desde a origem, nulidade essa que se agrava à luz da anulação do procedimento fiscal anterior invocado como base, reconhecida pela própria DRJ no acórdão recorrido.

Nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento é ato administrativo vinculado que deve apurar corretamente a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, quantificar a matéria tributável e formalizar o crédito tributário com base em elementos objetivos e demonstráveis. Além disso, no âmbito do processo administrativo fiscal, a validade do lançamento exige que estejam devidamente explicitados os fundamentos fáticos e jurídicos que o embasam, em observância ao princípio da motivação dos atos administrativos e às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Com efeito, não se trata de mera formalidade: a motivação é elemento essencial do ato administrativo tributário, pois é ela que permite ao contribuinte compreender a razão específica da exigência e possibilita o controle de legalidade pela instância julgadora.

Assim, a ausência de motivação suficiente, ou a existência de motivação contraditória, constitui vício material apto a ensejar a nulidade do lançamento.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha