



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720769/2017-11
RESOLUÇÃO	1101-000.183 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAENDA NACIONAL SINOCHEM PETROLEO BRASIL LTDA.

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 11 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls.1246/1286) e de recurso de ofício contra acórdão da DRJ (efls.1219/1235) que julgou parcialmente improcedente impugnação administrativa contra autuação (efls.750/774) decorrente de fiscalização (TVF, às efls. 776/784) e que constituiu crédito tributário de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe qualificada, empresa do ramo de exploração do petróleo, localizada no Estado do Rio de Janeiro, foram lavrados, em 09/08/2017, autos de infração constitutivos de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apuradas pelo regime do Lucro Real (fls. 750 a 785), considerados devidos para os anos calendários de 2012 e 2013, cujos valores, incluídas as multas de lançamento de ofício e os juros de mora, na data da lavratura, importaram nos seguintes montantes:

PROCESSO	DOCUMENTO	TRIBUTO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
16682.720769/2017-11	AUTO DE INFRAÇÃO	IRPJ	R\$ 114.534.757,04
16682.720769/2017-11	AUTO DE INFRAÇÃO	CSLL	R\$ 41.203.532,49
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			R\$ 155.738.289,53

2. O Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento imputou ao sujeito passivo a responsabilidade por insuficiência de recolhimentos em relação aos débitos apurados nas respectivas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e confessados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, a título dos referidos tributos, relativamente aos períodos auditados e autuados e, portanto, em desconformidade com os valores apurados e considerados devidos na ação fiscal.

3. Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 776 a 785), a ação fiscal concentrou-se em dois aspectos identificados como infrações à legislação tributária praticadas pelo contribuinte:

- a) o valor do ajuste decorrente da aplicação de métodos a que se submetem os preços de transferências internacionais, nas operações com empresas vinculadas, sediadas no exterior e
- b) a compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

4. Em relação às infrações referentes aos ajustes decorrentes dos preços de transferências internacionais (item 3.a) a empresa desistiu expressamente da impugnação, por meio da petição de fls. 797 a 800, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017, com o intuito de se beneficiar das reduções proporcionadas pelo Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Os débitos decorrentes de tais infrações foram desmembrados deste e passaram a ser controlados no processo nº 16682.720284/2018-08, formalizado conforme o Termo de Transferência de Crédito Tributário à fl. 1.210.

5. Assim, restaram discutidos neste e-Processo os débitos referentes às infrações descritas no item 3.b, decorrentes da compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendários de 2012 e 2013, respectivamente, com os seguintes valores, já considerados os acréscimos legais na data da lavratura:

PROCESSO	DOCUMENTO	TRIBUTO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
16682.720769/2017-11	AUTO DE INFRAÇÃO	IRPJ	R\$ 15.044.216,60
16682.720769/2017-11	AUTO DE INFRAÇÃO	CSLL	R\$ 5.403.083,60
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			R\$ 20.447.300,20

6. No Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos autos de infração, a autoridade fiscal explica as razões do lançamento. Informa que a autuação decorreu de irregularidade no recolhimento do IRPJ e da CSLL proveniente de compensação indevida de prejuízo fiscal operacional com resultado da atividade geral e de base de cálculo negativa da atividade geral com resultado da atividade geral, respectivamente, o que acarretou na glosa fiscal sobre os valores compensados que excederam aos saldos efetivamente existentes em 31/12/2011.

7. Em síntese, a autuação decorreu do fato de o contribuinte ter procedido:

a) à compensação indevida de prejuízos fiscais operacionais gerados em anos anteriores em montante superior ao saldo desses prejuízos efetivamente existentes em 31/12/2011, nos valores de R\$ 59.684.570,38 (ano de 2012) e R\$ 492.296,15 (ano de 2013); e

b) compensação indevida da base de cálculo negativa de CSLL gerada em anos anteriores em montante superior ao saldo efetivamente existente em 31/12/2011, nos valores de R\$ 59.541.966,21 (ano de 2012) e R\$ 492.296,15 (ano de 2013).

8. A autoridade fiscal constatou as divergências apuradas do prejuízo fiscal operacional acumulado ao final do ano de 2011, comparando o saldo existente no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur (fls. 181 a 186 e 249 a 250), no valor de R\$ 124.323.372,05, com o saldo existente no sistema informatizado da Receita Federal denominado Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL – Sapli, no valor de R\$ 64.040.598,88, importando na diferença de R\$ 60.282.773,84.

Quanto às divergências apuradas na base de cálculo negativa da CSLL decorrente da atividade geral, acumulada ao final do ano de 2011, comparou o saldo conforme Demonstrativo de Cálculo da CSLL (fls. 220 e 282), no valor de R\$ 124.323.372,05, e o Sapli, no montante de R\$ 64.183.203,05, que importa na diferença de R\$ 60.140.169,00. 9. As divergências teriam sido originadas com base nos seguintes fatos, que levaram o contribuinte a compor, incorretamente, o saldo de prejuízo fiscal

operacional e de base de cálculo negativa da CSLL, relatados às fls. 782 e 783 do Termo de Verificação Fiscal:

a) escrituração na Parte B do Lalur de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL inexistentes, relativos ao ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 22.403.405,39, haja vista que “O contribuinte denominado à época, Anadarko Petróleo S/A, estava em fase pré-operacional, e procedeu a transmissão da DIPJ 2007, (fls.433/464), cujas fichas 09A – Demonstração do Lucro Real e 17 – Cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido não apresentaram qualquer movimentação”; b) apuração de prejuízo não operacional a compensar levantado no ano pelo Sapli, tendo como fonte a DIPJ 2009, referindo-se, conforme descrito pela autoridade fiscal “ao saldo de prejuízo não operacional a compensar calculado pelo SAPLI, com base na DIPJ 2009 (ND: 17798-23). O contribuinte considerou o citado saldo na composição do prejuízo fiscal operacional. Ressaltamos que tal saldo passou a ser de R\$ 142.604,17, pela baixa de 20% em decorrência da cisão parcial”;

c) baixa não realizada pelo contribuinte, de 20% do prejuízo fiscal operacional e base negativa de CSLL acumulados, dada a ocorrência de cisão parcial de seu patrimônio líquido. Assim, realizou, em 2012, compensação indevida de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL da sucedida, haja vista que “o contribuinte procedeu a uma cisão parcial equivalente a 20% do seu patrimônio líquido em 03/11/2010, conforme informado na Ficha 66 – Dados das Sucessoras - DIPJ 2010, (fls.465/506). Dessa forma, o SAPLI procedeu à baixa de 20% dos prejuízos fiscais acumulados até 31/12/2009 no valor de R\$ 83.417.415,98 e do prejuízo fiscal apurado em 2010 até a data da cisão parcial no montante de R\$ 51.174.506,66, em conformidade com o art. 514, parágrafo único, do RIR/99”; e

d) baixa não realizada pelo contribuinte de compensação de prejuízo fiscal realizada de ofício por meio do processo nº 12448.731599/2014-61, referente à lavratura de Auto de Infração de IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 10.782.728,71.

10. A empresa autuada foi cientificada dos autos de infração, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, em seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, em 13/09/2017 (fls. 792 a 793) e fazendo-se representar por meio de advogado, ofereceu impugnação aos autos de infração em 11/10/2017, por meio de solicitação de juntada de arquivos digitais ao presente processo eletrônico. A peça impugnatória foi juntada aos autos às fls. 827 a 870.

11. Em suas razões de defesa a impugnante alega, preliminarmente, que houve erro de fato na constituição do crédito tributário em relação ao ano-calendário de 2012, nestes autos, haja vista que a mesma matéria já fora objeto de lançamento, em dezembro de 2016, no processo nº 16682.722958/2016-39.

12. A requerente alega que neste e naquele processo, em relação ao mesmo ano-calendário de 2012, a infração apontada teve a mesma causa, ou seja, o valor do prejuízo fiscal operacional compensado indevidamente em R\$ 59.684.570,38, na determinação do IRPJ. Para efeito de determinação do valor devido a título de CSLL, o mesmo valor foi glosado no processo nº 16682.722958/2016-39. Entretanto, neste processo foi glosada a título de compensação indevida de base negativa da CSLL o valor de R\$ 59.541.966,21, sendo que a diferença de R\$ 142.604,17 refere-se à mudança de critério adotado na presente autuação.

É que, na presente autuação, a autoridade fiscal admitiu que aquela diferença, referente aos prejuízos não operacionais, poderia compor a base de cálculo negativa da CSLL a ser compensada. Requer, portanto, a anulação da cobrança relativa à totalidade dos débitos lançados em relação ao ano-calendário de 2012, em virtude da ocorrência de duplicidade de lançamento.

13. Em relação ao ano-calendário de 2013, a impugnante afirma que o prejuízo fiscal operacional e a base de cálculo negativa da CSLL compensados têm amparo em documentação comprobatória inequívoca de sua origem e que os mesmos foram corretamente registrados contábil e fiscalmente. Apresenta, em apertada síntese, as seguintes razões:

a) que os gastos pré-operacionais relativos às pesquisas e instalações necessárias à prospecção de petróleo e gás, realizados nos anos de 2004, 2005 e 2006, a princípio, foram contabilizados pelo método dos custos totais (“full cost”), segundo o qual, referidos gastos foram registrados no então Ativo Permanente (Imobilizado, Intangível e Diferido) para posteriormente serem descarregados no resultado como despesas de depreciação e amortização, na fase operacional;

b) que, em atenção ao pronunciamento Statements of Financial Accounting Standards (SFAS 19) da Financial Accounting Standards Board (FASB), de 1977, emitido diante das particularidades e riscos que envolvem as atividades das companhias do setor de produção e exploração de óleo e gás, no sentido de padronizar as demonstrações financeiras, a empresa modificou o critério de contabilização dos referidos gastos pré-operacionais para o método dos esforços bem-sucedidos (“successful efforts”), segundo o qual foram ativados apenas os gastos que resultaram diretamente na efetiva exploração e produção de petróleo. Os gastos da fase pré-operacional que não resultaram em descobertas comercialmente viáveis foram registrados como custos e despesas, gerando, assim, os prejuízos compensáveis;

c) que “as normas contábeis e tributárias nacionais nos anos de 2004 a 2007 (anos de formação dos prejuízos fiscais e base negativa questionados) não possuíam comandos específicos que determinavam a utilização de um ou outro método”, razão pela qual a requerente “nos exatos termos do que determina as normas brasileiras de contabilidade, teve de buscar na

legislação internacional as instruções sobre qual o método contábil seria o mais adequado para a sua realidade”;

d) que “no ano de 2007, a Impugnante foi assessorada pela Deloitte, mesma companhia que emitiu o parecer acima referido, oportunidade em que a referida empresa de Auditoria validou a alteração do método full cost para o successfull efforts, por ser esse o mais recomendado para o caso da Impugnante – que se encontrava na fase exploratória de seus projetos, e também porque esse método é o mais utilizado pelas empresas Brasileiras, bastando conferir o caso da Petrobras, como é de conhecimento público e notório”.

e) que, em razão de não existir na legislação tributária brasileira tratamento tributário específico para os casos de mudança de critério contábil, a impugnante promoveu os registros contábeis e fiscais a partir do ano de 2007, afirmando que “a alteração do critério contábil gerou alteração na demonstração financeira de 2007, razão pela qual não há que se falar no reprocessamento dos balanços e balancetes dos períodos anteriores a 2007, tampouco à retificação das DIPJs dos referidos anos-calendários 2004, 2005 e 2006”;

g) que a autoridade fiscal desconsiderou os registros contábeis e fiscais praticados e postos à disposição pela empresa, durante a ação fiscal, adotando um severo formalismo ao considerar apenas os saldos de prejuízos fiscais declarados nas DIPJ até o exercício de 2007 e registrados nos sistemas informatizados da Receita Federal (Sapli), em detrimento do princípio da verdade material reiteradamente assegurado em âmbito judicial e administrativo, cujas decisões cita;

h) que na DIPJ do exercício de 2008, ano-calendário 2007, a empresa informou na Ficha 09-A – Demonstração do Lucro Real, Linha 49 – “Outras Exclusões”, o valor de R\$ 69.959.069,54, a qual se refere ao prejuízo fiscal acumulado para o período de 2004, 2005 e 2006 e destacou na linha 54 da mesma Ficha o saldo de prejuízo fiscal acumulado no ano de 2007, no valor de R\$ 121.041.840,99 e que, embora tenha retificado posteriormente tal DIPJ, omitindo tais informações, manteve a informação na Ficha 37-A – Passivo – Balanço Patrimonial, Linha 37, bem como na Ficha 38 – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, de prejuízos acumulados, no valor de R\$ 121.997.733,08 (R\$ 69.987.514,55, referente ao período de 2004 a 2006, e R\$ 52.010.218,52, referente ao ano de 2007);

i) que, quanto à CSLL, informou na DIPJ do exercício de 2009, ano-calendário 2008, na Ficha 61-A – Outras Informações, o Saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL – Atividades em Geral (Linha 03), o valor de R\$ 134.260.651,71;

j) que os prejuízos fiscais do período de 2004 a 2006 estão escriturados, discriminadamente, na Parte B do Lalur de 2008, bem como no Livro Diário da empresa;

l) que, no que se refere à operação de cisão parcial, empreendida pela empresa em 2010, não há que se falar em proporcionalizar o prejuízo fiscal então existente, pois esta operação teve “por escopo transferir determinados ativos e passivos, referente a 10% dos interesses participativos nos blocos BM-C-7 e BM-C-47, devidamente listados na 26ª alteração contratual (doc. 15). Foi uma cisão parcial, portanto, e não há nada na legislação que determine que, na hipótese de cisão parcial, devam ser transferidas todas as contas contábeis na proporção da cisão, sendo facultado que a cisão ocorra por questões operacionais, caso em que pode-se separar atividades da empresa a fim de otimizar a operação, por exemplo.” Portanto, continua a impugnante, que “tendo em vista a cisão específica dos ativos e passivos indicados, o prejuízo fiscal considerado foi aquele correspondente aos interesses participativos cindidos, não estando a Impugnante obrigada a transferir o seu prejuízo fiscal na proporção de 20% para a empresa sucessora, como afirmado pela Fiscalização.”;

m) Invoca o art. 514, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda, para respaldar a tese segundo a qual “ao contrário do que alega a D. Autoridade Fiscal, o prejuízo fiscal e a base negativa da Impugnante existentes no ano-calendário de 2010 não deveriam ter sofrido uma redução de 20%, já que o prejuízo fiscal a ser cindido deve ser a parcela relacionada aos ativos também cindidos e, portanto, a Impugnante compensou corretamente o valor desses prejuízos e base negativa existentes na época.”;

f) que a prática adotada para os registros contábeis e fiscais, a partir das demonstrações financeiras de 2007, ou seja, com efeitos prospectivos e não retrospectivos, está respaldada pelo art. 186, § 1º, da Lei das SA;

n) que, dada a incorreção dos valores glosados que demonstraria a insuficiência e superficialidade do trabalho fiscal, motivo para decretação da nulidade do lançamento, requer a aplicação do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, ainda que a declaração de nulidade do lançamento viesse em proveito da impugnante;

o) que “não fosse pelos motivos acima expostos, ainda assim a autuação ora combatida careceria de motivação, eis que em relação ao prejuízo fiscal compensado pela Impugnante no ano-calendário de 2011, a Fiscalização equivocadamente glosou os referidos valores sobre o argumento de que teria sido determinada a compensação de ofício do valor de R\$ 58.338.392,88 nos autos do Processo Administrativo nº 12448-7315992014-61.”, alegando superficialidade no exercício da atividade fiscal;

p) que a glosa de prejuízos fiscais compensáveis ocorrida por ocasião da lavratura dos autos de infração, em setembro de 2017, não poderia acarretar a constituição dos créditos tributários em questão, haja vista que tais créditos fiscais já se encontravam homologados tacitamente, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pelo decurso de

prazo superior a cinco anos, contados da apuração dos referidos prejuízos, ocorrida no período de 2004 a 2006. No dizer da impugnante, “houve a homologação tácita desses saldos negativos e de prejuízo fiscal declarados pela Impugnante nas DIPJ de 2008 a 2010 e LALUR de 2007 a 2010, em razão de ter transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos entre a data de entrega da DIPJ e do LALUR e a contestação dos valores de saldos negativos pelo Fisco (setembro/2017), o que indica a homologação tácita dos valores de saldos negativos utilizados pela Impugnante.”;

q) que, “da mesma forma, o Fisco não poderia alegar que a Impugnante deveria ter reduzido em 20% o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa em razão da cisão ocorrida, uma vez que o fato gerador ocorreu em 2010 e, portanto, decaiu o direito do Fisco de modificar o saldo informado pela Impugnante a mais de 5 anos atrás.”;

r) que não procede a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal, devendo incidir apenas sobre o principal;

14. Por fim, requer a impugnante que a sua defesa seja acolhida a fim de determinar o afastamento dos questionados lançamentos de ofício, por força das razões preliminares e de mérito acima apresentadas, protestando pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.

Nada obstante, o voto condutor do acórdão recorrido exonerou em parte a autuação e considerou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte, “(...) exonerando-o da exigência dos créditos de IRPJ e CSLL lançados nestes autos, em relação ao ano-calendário 2012, decisão esta da qual se recorre de ofício, e mantendo a parte do crédito tributário constituído, relativamente ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2013 e seus respectivos acréscimos legais, nos termos do item 48 deste voto”.

Assim, o acórdão (efls.1219/1235) julgou parcialmente a pretensão impugnatória do contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. GLOSA. COMPENSAÇÃO EM AÇÃO FISCAL ANTERIOR. O prejuízo fiscal que tiver sido usado para compensar diferença tributária apurada em virtude de ação fiscal será, paralelamente, objeto de glosa fiscal caso tenha sido compensado em períodos de apuração subsequente. Havendo autuação anterior, com dedução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL então existentes, deverá ser glosada a nova utilização desses créditos feita posteriormente pelo sujeito passivo, ainda que os autos de infração nos quais foram originalmente deduzidos tais créditos estejam pendentes de julgamento, não havendo previsão legal para sobrestamento do feito até que se decida o lançamento anterior.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos

administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO EX-OFFICIO. DUPLICIDADE DE CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Constatada a duplicidade de constituição e cobrança do mesmo crédito tributário (mesmos tributos, período de apuração, fato gerador e valor) em processo fiscal anterior, há de ser cancelada a exigência relativamente ao último lançamento efetuado pelo fisco.

IMPUGNAÇÃO. MATÉRIA DISCUTIDA E JULGADA EM AUTUAÇÃO ANTERIOR. REFLEXO NO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR EM EXERCÍCIO POSTERIOR. Descabe a revisão, pela mesma instância de julgamento, de matéria objeto de lançamento, discussão e julgamento em processo administrativo anterior, no qual foram apreciados os mesmos fatos e alegações, em relação ao mesmo contribuinte, tributo e período de apuração. Enquanto prevalecer a decisão de primeira instância, deve ser mantido o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL a compensar em exercício posterior, reflexo daquela decisão.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. É válido o lançamento quando praticado por autoridade competente e preencha os requisitos formais exigidos nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Lei do Processo Administrativo Fiscal) e contra o qual pode o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. A contagem do prazo decadencial referente à utilização de prejuízo fiscal tem início com a ocorrência do fato gerador que contempla sua utilização, ou seja a sua efetiva compensação, e não a partir do ano-calendário em que foi apurado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face da exoneração parcial do crédito tributário, o processo foi encaminhado ao CARF por força do recurso necessário (**recurso de ofício**), nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Ainda, devidamente cientificado (31/07/2018, conforme efls.1242), o contribuinte apresentou recurso voluntário (efls.1246/1286), em 21/08/2018, conforme efl.1244, onde repisou

e reforçou as alegações já expostas na impugnação, a saber: defendeu a tempestividade do recurso; no que tange às razões de reforma (preliminares e de mérito), fundamentou (conforme sumarizado abaixo): A DECADÊNCIA; Das informações prestadas acerca da base negativa de CSLL; Das informações prestadas acerca dos prejuízos fiscais; Breve contextualização sobre a indústria do petróleo – Lei do petróleo - Upstream x Downstream; A existência de prejuízo fiscal nos anos de 2004 a 2006: Da alteração do critério contábil (full cost -> successful efforts); Da inequívoca existência do prejuízo fiscal e da base negativa no período de 2004 a 2006 – Comprovação por meio da contabilidade e dos registros fiscais – Prevalência da verdade material sobre o formalismo propagado pela r. decisão recorrida: Do procedimento adotado pela Recorrente; Do equivocado entendimento que baseou o v. acórdão recorrido; Da prevalência da verdade material – eventual erro formal não é capaz de invalidar a existência do prejuízo fiscal acumulado; Da inequívoca comprovação fiscal e contábil da existência do saldo de prejuízo fiscal nos anos de 2004, 2005 e 2006; Da correta compensação do prejuízo fiscal realizada no ano-calendário de 2010 – Cisão; Da impossibilidade de manutenção da exigência em relação ao ano-calendário de 2013 – necessidade de aguardar decisão definitiva no Processo Administrativo nº 16682.722.958/2016-39 ; A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA.

Por fim, no pedido, reforçou:

(a) Inicialmente, seja reconhecido o transcurso do prazo do Fisco questionar os valores declarados por ela a título de base de cálculo negativa de CSLL e prejuízo fiscal de IRPJ; (b) Caso seja superado o argumento anterior, seja reconhecida a improcedência do lançamento que pretende a exigência de IRPJ e de CSLL; (c) Caso seja superada a improcedência do lançamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, ao menos, seja determinado o sobrestamento do presente feito até o julgamento do Processo Administrativo nº 16682.722958/2016-39; e (d) do contrário, caso se entenda pela validade do presente lançamento, seja ao menos reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. 157. A Recorrente protesta pela oportuna sustentação oral do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do E. CARF, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais a seguir relacionados: Cristiane Romano (OAB/SP nº 123.771) e Celso de Paula Ferreira da Costa (OAB/SP nº 148.255), advogados, sócios do escritório Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados, a primeira com endereço em Brasília, DF, SCN, Quadra 2, Bloco A, Sala 904-A, CEP 70712-900 e o segundo, em São Paulo, Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.144, 11º andar, CEP 01451-000. 158. Recorrente protesta, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, atestando, de logo, pela autenticidade de eventuais cópias não autenticadas anexadas à presente, nos termos dos arts. 425, IV, do CPC/2015.

Por fim, **não houve apresentação de razões de recurso de ofício** de parte da Fazenda Nacional.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, dele tomo conhecimento.

No mesmo passo, conheço do recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações infralegais posteriores.

Porém, antes de passar à análise inicial dos pontos de divergência do Recurso de Ofício e antes também de analisar alguns argumentos de mérito suscitados pelo Recorrente em seu Recurso Voluntário, verifiquei questão prejudicial que precisa ser enfrentada, antes de passarmos a analisar as demais questões suscitadas (preliminares ou de mérito) em sede de recurso de ofício e em sede de recurso voluntário.

Explico.

Nesse momento, delimitei a controvérsia à compensação indevida de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em outras palavras, verifica-se que a acusação fiscal indica divergência na apuração das bases de cálculo negativas e de prejuízos fiscais:

Apresentamos a seguir a conciliação das diferenças dos prejuízos fiscais controlados no LALUR e da composição da base negativa da CSLL, de acordo com os Demonstrativos de Cálculo da CSLL e dos saldos apurados pelo Sistema de Acompanhamento de Prejuízo fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL da RFB denominado SAPLI, atualizado pelas DIPJs transmitidas pelo contribuinte, relativos aos anos-calendário de 2006 a 2013:

Composição dos saldos de prejuízos fiscais controlados na parte B do LALUR dos anos-calendário de 2012, (fls.181/186) e 2013, (fls.249/250):

ANO-CALENDÁRIO	PREJUÍZO FISCAL APURADO AO FINAL DO ANO (R\$)	PREJUÍZOS FISCAIS ACUMULADOS AO FINAL DO ANO (R\$)	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS COM O LUCRO REAL DO ANO (R\$)
2006	22.403.405,39	22.403.405,39	
2007	51.888.848,89	74.292.254,28	
2008	12.412.733,28	86.704.987,56	
2009	19.294.088,35	105.999.075,91	
2010 ATÉ A CISÃO	51.174.506,66	157.173.582,57	
2010 APÓS A CISÃO	14.705.453,63	171.879.036,20	
2011	0,00	124.323.372,05	(47.555.664,15)
2012	0,00	598.202,79	(123.725.169,26)
2013	0,00	105.906,64	(492.296,15)

A Composição dos saldos de base negativa da CSLL demonstrados nos Demonstrativos de Cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2012, (fl.220) e 2013, (fl.282):

ANO-CALENDÁRIO	BASE NEGATIVA APURADA AO FINAL DO ANO (R\$)	BASE NEGATIVA ACUMULADA AO FINAL DO ANO (R\$)	COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA COM A CSLL APURADA NO ANO (R\$)
2006	22.403.405,39	22.403.405,39	
2007	51.888.848,89	74.292.254,28	
2008	12.412.733,28	86.704.987,56	
2009	19.294.088,35	105.999.075,91	
2010 ATÉ A CISÃO	51.174.506,66	157.173.582,57	
2010 APÓS A CISÃO	14.705.453,63	171.879.036,20	
2011	0,00	124.323.372,05	(47.555.664,15)
2012	0,00	598.202,79	(123.725.169,26)
2013	0,00	105.906,64	(492.296,15)

Consultando o LALUR e o Demonstrativo de Cálculo da CSLL, constatamos que o montante compensado pelo contribuinte no ano-calendário de 2011 no valor de R\$ 47.555.664,15, (fls.541/590), DIPJ 2012 (ND: 15902-89), não foi baixado da composição da parte B do LALUR e do Demonstrativo de Cálculo da CSLL. Entretanto, com o objetivo de demonstrarmos a composição das reais divergências, consideramos a referida compensação na apuração dos saldos do contribuinte.

Composição dos prejuízos fiscais controlados pelo Sistema de Acompanhamento denominado SAPLI, atualizado pelas DIPJs transmitidas pelo contribuinte:

ANO-CALENDÁRIO	PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL DO ANO (R\$)	CISÃO PARCIAL NO ANO DE 2010 (R\$)	PREJUÍZOS FISCAIS OPERACIONAIS ACUMULADOS (R\$)	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS REALIZADO PELO CONTRIBUINTE (R\$)	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ATRAVÉS DE AUTO DE INFRAÇÃO (R\$)
2006	0,00		0,00		
2007	51.888.848,89		51.888.848,89		
2008	12.234.478,74		64.123.327,63		
2009	19.294.088,35		83.417.415,98		
2010 ATÉ A CISÃO	51.174.506,66	(26.918.384,53)	107.673.538,11		
2010 APÓS A CISÃO	14.705.453,63		122.378.991,74		
2011	0,00		64.040.598,88	(47.555.664,15)	(10.782.728,71)
2012	0,00		(59.684.570,38)	123.725.169,26	
2013	0,00			492.296,15	

Composição da base negativa controlada pelo Sistema de Acompanhamento de Base de Cálculo Negativa da CSLL denominado SAPLI, atualizado pelas DIPJs transmitidas pelo contribuinte:

ANO-CALENDÁRIO	BASE NEGATIVA DO ANO (R\$)	CISÃO PARCIAL NO ANO DE 2010 (R\$)	BASE NEGATIVA ACUMULADA (R\$)	COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA REALIZADA PELO CONTRIBUINTE (R\$)	COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA ATRAVÉS DE AUTO DE INFRAÇÃO (R\$)
2006	0,00		0,00		
2007	51.888.848,89		51.888.848,89		
2008	12.412.733,28		64.123.327,63		
2009	19.294.088,35		83.595.671,19		
2010 ATÉ A CISÃO	51.174.506,66	(26.954.035,57)	107.816.142,28		
2010 APÓS A CISÃO	14.705.453,63		122.521.595,91		
2011	0,00		64.183.203,05	(47.555.664,15)	(10.782.728,71)
2012	0,00		(59.541.966,21)	123.725.169,26	
2013	0,00			492.296,15	

As divergências apuradas do prejuízo fiscal operacional acumulado ao final do ano de 2011, comparando o saldo conforme LALUR no valor de R\$ 124.323.372,05 e o SAPLI no montante de R\$ 64.040.598,88 estão demonstradas e comprovadas a seguir:

ANO-CALENDÁRIO	NATUREZA DA DIVERGÊNCIA	VALOR EM R\$
2006	Prejuízo fiscal inexistente.	22.403.405,39 (1)
2008	Apuração do prejuízo não operacional a compensar levantado no ano pelo SAPLI, tendo como fonte a DIPJ 2009.	178.255,21 (2)
2010 ATÉ A CISÃO	Baixa não realizada pelo contribuinte de 20% do prejuízo fiscal operacional acumulado pela cisão parcial de seu patrimônio líquido, assim realizou em 2012, compensação indevida de prejuízos fiscais da sucedida.	26.918.384,53 (3)
2011	Prejuízo fiscal compensado de ofício via Auto de Infração.	10.782.728,71 (4)
		60.282.773,84

(1) O contribuinte denominado à época, Anadarko Petróleo S/A, estava em fase pré-operacional, e procedeu a transmissão da DIPJ 2007, (fls.433/464), cujas fichas 09A - Demonstração do Lucro Real e 17 - Cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido não apresentaram qualquer movimentação.

(2) Refere-se ao saldo de prejuízo não operacional a compensar calculado pelo SAPLI, com base na DIPJ 2009 (ND: 17798-23). O contribuinte considerou o citado saldo na composição do prejuízo fiscal operacional. Ressaltamos que tal saldo passou a ser de R\$ 142.604,17, pela baixa de 20% em decorrência da cisão parcial.

(3) O contribuinte procedeu a uma cisão parcial equivalente a 20% do seu patrimônio líquido em 03/11/2010, conforme informado na Ficha 66 - Dados das Sucessoras - DIPJ 2010, (fls.465/506). Dessa forma, o SAPLI procedeu à baixa de 20% dos prejuízos fiscais acumulados até 31/12/2009 no valor de R\$ 83.417.415,98 e do prejuízo fiscal apurado em 2010 até a data da cisão parcial no montante de R\$ 51.174.506,66, em conformidade com o art. 514, parágrafo único, do RIR/99.

(4) Refere-se à compensação de prejuízo fiscal realizada de ofício através do processo nº 12448.731599/2014-61, referente à lavratura de Auto de

Infração de IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, descrito no tópico II. DO ESCOPO DA AÇÃO FISCAL.

As divergências apuradas da Base Negativa da Atividade Geral ao final do ano de 2011, comparando o saldo conforme Demonstrativo de Cálculo da CSLL no valor de R\$ 124.323.372,05 e o SAPLI no montante de R\$ 64.183.203,05 estão demonstradas e comprovadas a seguir:

ANO-CALENDÁRIO	NATUREZA DA DIVERGÊNCIA	VALOR EM R\$
2006	Base negativa inexistente.	22.403.405,39 (1)
2010 ATÉ A CISÃO	Baixa não realizada pelo contribuinte de 20% da base negativa acumulada pela cisão parcial de seu patrimônio.	26.954.035,57 (2)
2011	Base negativa compensada de ofício via Auto de Infração.	10.782.728,71 (3)
		60.140.169,67

(1) O contribuinte denominado à época, Anadarko Petróleo S/A, estava em fase pré-operacional e procedeu a transmissão da DIPJ 2007, (fls.433/464), cujas fichas 09A - Demonstração do Lucro Real e 17 - Cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido não apresentaram qualquer movimentação.

(2) O contribuinte procedeu a uma cisão parcial equivalente a 20% do seu patrimônio líquido em 03/11/2010, conforme informado na Ficha 66 - Dados da Sucessora da DIPJ 2010, (fls.465/506). Dessa forma, o SAPLI procedeu à baixa de 20% da base negativa acumulada até 31/12/2009 no valor de R\$ 83.595.671,19 e da base negativa apurada em 2010 até a data da cisão parcial no montante de R\$ 51.174.506,60.

(3) Refere-se à compensação de base negativa realizada de ofício através do processo nº 12448.731599/2014-61, relativo à lavratura de Auto de Infração de IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, descrito no tópico II. DO ESCOPO DA AÇÃO FISCAL.

Em resumo, conforme demonstrado acima, o contribuinte procedeu:

- A compensação indevida de prejuízos operacionais gerados em anos anteriores em montante superior ao saldo desses prejuízos existentes em 31/12/2011, nos valores de R\$ 59.684.570,38 (ano de 2012) e R\$ 492.296,15 (ano de 2013).
- A compensação indevida da base de cálculo negativa gerada em anos anteriores em montante superior ao seu saldo na data de 31/12/2011, nos valores de R\$ 59.541.966,21 (ano de 2012) e R\$ 492.296,15 (ano de 2013).

Dessa forma, estamos procedendo o lançamento de crédito tributário referente as compensações indevidas realizadas pelo contribuinte.

Conforme reproduzido, a controvérsia relativa ao ano-base de 2006 decorre da transmissão de DIPJ 2007 sem movimentação, conforme documentação de fls. 433/464:

MINISTÉRIO DA FAZENDA RIO DE JANEIRO DEMAC SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2007	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
---	---

CNPJ: 06.871.406/0001-26

ND: 0001522287

Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

Discriminação	Valor
LUCROS/PREJUÍZOS	
01.Saldo de Lucros Acumulados	0,00
02.Ajustes Credores de Períodos de Apuração Anteriores	0,00
03.Reversão de Reservas	0,00
04.Outros Recursos	0,00
05.Lucro Líquido do Ano	0,00
06.(-)Saldo Anterior de Prejuízos Acumulados	0,00
07.(-)Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores	0,00
08.(-)Prejuízo Líquido do Ano	0,00
09.TOTAL	0,00
DESTINAÇÕES	
10.Transferências para Reservas	0,00
11.Dividendos ou Lucros Distribuídos, Pagos ou Creditados	0,00
12.Parcela dos Lucros Incorporados ao Capital	0,00
13.Outras Destinações	0,00
14.TOTAL	0,00
15.LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	0,00
INFORMAÇÕES DO ÚLTIMO BALANÇO DO ANO DA DECLARAÇÃO	
16.BALANÇO TRANSCRITO ÀS FOLHAS Nº	120 A 128
17.Nº DO DIÁRIO	007
18.Nº DO REGISTRO DO DIÁRIO	7518 JUCERJA

A contribuinte defende que sequer possuiu lucro tributável no período de 2004 a 2006, **não tendo utilizado o prejuízo fiscal acumulado nos referidos períodos.**

Portanto, o prejuízo fiscal acumulado no período foi carregado para o ano de 2007, o qual, frise-se, também não resultou em lucro, e o referido prejuízo está devidamente refletido na documentação fiscal e contábil da empresa a partir da referida data.

A partir desse evento referidos saldos vêm sendo movimentados e controlados tanto na contabilidade como nas declarações fiscais da Recorrente.

Nesse aspecto, em meu entendimento, o **mal preenchimento de obrigação acessória a princípio não pode restringir o direito do contribuinte ao aproveitamento de prejuízos fiscais, desde que este consiga reconstituir a referida conta a partir de documentação hábil e idônea.**

Sobre a verdade material transcrevo excerto de artigo acadêmico de Alexandre Evaristo Pinto e Caio Augusto Takano:

No âmbito do processo administrativo tributário, o contribuinte pode apresentar documentos que comprovem as suas alegações e demonstrem vícios na prática de um ato administrativo, sendo que uma das grandes vantagens de tal processo é o fato de que o próprio administrado poderá auxiliar diretamente no controle da atividade estatal (amplo acesso), como, também tais documentos serão analisados por julgadores especializados seja na primeira ou na segunda instância administrativa (ampla cognição).

Ao tratar do conceito de prova, Paulo Bonilha assevera que o processo de aplicação das normas requer o conhecimento da lei e da verdade do fato,

sendo que a descoberta da verdade como requisito fundamental ao julgamento depende da exigência da prova¹. Para tanto, Eduardo Botallo destaca que o princípio do devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV, da Constituição Federal abrange os seguintes direitos: (i) direito de ser ouvido; e (ii) direito de produzir provas, que abrange a produção de provas antes da decisão de mérito e o controle da execução da Administração Pública (proteção do direito dos administrados) 2.

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, afirma que o direito à ampla defesa e ao contraditório deve ser compreendido à luz das novas formas de processualidade fiscal, que traz como um de seus corolários a reaproximação da forma processual ao conteúdo tributário, na busca da verdade material³. Nesse sentido, cumpre ressaltar o processo administrativo tributário deve ser enquadrado como instrumento da afirmação de direitos fundamentais, o que denota o caráter instrumental do processo e a necessidade de que a verdade material seja observada. James Marins assinala que a verdade material decorre da busca pela aproximação entre a realidade dos fatos e sua representação formal no processo tributário, sendo ponte entre a materialidade do tributo e a sua formalização por meio do lançamento tributário⁴.

Ao destacar a importância da busca da verdade material, José Eduardo Soares de Melo assinala que esta deve ser interpretada na busca pela descoberta se ocorreu ou não o fato gerador, uma vez que se trata de análise da legalidade da tributação, isto é, verificar se ocorreu o fato gerador⁵. Assim, para o referido autor, a falta de apreciação de provas trazidas após a impugnação, mas antes da decisão final, feriria o princípio da instrumentalidade do processo e a busca da verdade material⁶.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado Segundo destaca que a verdade real ou material se origina do princípio da legalidade, visto que o efetivo conhecimento dos fatos é requisito primordial para a correta observância das leis que lhes são aplicáveis, de modo que estar-se-ia praticando uma ilegalidade caso a lei fosse aplicada sem conhecimento pleno dos fatos⁷.

Antonio da Silva Cabral menciona ainda que o princípio da verdade material no processo administrativo tributário denuncia que o que está em jogo é a legalidade da tributação, de modo que a prova é o elemento

¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: LTr, 1992. p. 85.

² BOTALLO, Eduardo Domingos. *A Prova no Processo Administrativo Tributário Federal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito à Ampla Defesa e a Processualidade Tributária*. ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. pp. 560-566.

⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 179.

⁵ MELO, José Eduardo Soares. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 111-112.

⁶ MELO, José Eduardo Soares. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 111-112.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. pp. 30-31.

necessário para que os julgadores possam verificar se houve o fato gerador concreto, que fez nascer a obrigação tributária⁸. Cumpre notar, ainda, que para o referido autor, o princípio da preclusão está mais ligado ao direito material, isto é, a preclusão seria uma face do princípio da eventualidade, pelo qual se o contribuinte não contestou alguma das exigências constantes no lançamento tributário, ocorreria a preclusão de tal matéria, o que impediria que tal exigência fosse discutida no âmbito da segunda instância administrativa⁹. Dessa forma, diferentemente do princípio da verdade material que se referiria às provas, a preclusão alcançaria tão somente as exigências de direito contidas no auto de infração.

(...)

A Administração Tributária, no exercício de uma função pública e em sentido jurídico, tem o ofício de aplicar os mandamentos legais sobre situações concretas, no entanto, pelo princípio da verdade material, impõe-se que esta não fique adstrita às alegações ou provas trazidas aos autos pelas partes, devendo esta agir de ofício para determinar a produção de provas que entende necessárias à formação de sua convicção, quanto à ocorrência de determinado fato¹⁰.

Isso porque, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não basta que o órgão fiscal tome apenas conhecimento da ocorrência do fato que possivelmente enseja a incidência tributária, mas precisa confrontá-lo com a lei instituidora do tributo para se certificar se este se enquadra ao modelo legal. Por vezes, esta verificação dos elementos necessários e suficientes à constituição da obrigação tributária é complexa e exige apreciação aprofundada da relação fática¹¹.

Por este viés, a busca pela verdade material no âmbito do processo administrativo fiscal é corolário de algumas exigências: (i) que se demonstre com maior grau de verossimilhança possível, a veracidade dos fatores alegados no âmbito do processo; (ii) limitando-se as situações em que se presume a ocorrência dos fatos relevantes; (iii) sendo deferido às partes o direito de produzir as provas necessárias para bem demonstrar a procedência de suas alegações¹².

Para as autoridades fiscais, o princípio da verdade material não significa que estas devem agir com a diligência que se esperaria do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais e, por exemplo, realizar a apuração de crédito de ICMS ou refazer a escrituração fiscal. Por outro lado, para o julgador administrativo, significa que este não pode se abster de atuar quando vislumbrar a possibilidade quando há possibilidade

⁸ CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993 p. 75.

⁹ CABRAL, Antonio da Silva. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993 pp. 64-66.

¹⁰ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 121.

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 222.

¹² ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, pp. 176-175.

de se requerer diligência ou oportunizar a produção de provas que possa contribuir com a solução adequada do caso, sem que isso cause excessivo prejuízo no trâmite processual¹³.

Seja como for, é importante frisar que o princípio da verdade real não vai ao ponto de mitigar irrestritamente as normas que regem o processo administrativo ou de se inverter injustificadamente o ônus da prova (como seriam os casos do art. 373, §3º do CPC/2015). Assim, não é função do Julgador imiscuir-se no dever próprio do contribuinte de comprovar a regularidade das deduções previstas em lei. Se o contribuinte busca demonstrar a existência de um direito seu, a comprovação da regularidade de seu exercício é igualmente seu dever. Não cabe ao julgador ou ao fisco comprová-la em seu lugar, apenas não obstar que elementos de prova relevantes sejam trazidos aos autos e analisados, desde que pertinentes.

Igualmente relevante é a percepção de que o princípio da verdade material não possui idêntica aplicação ao Fisco e ao contribuinte. Isso porque o primeiro se submete a regras específicas de motivação de seus atos, bem como elementos essenciais para a sua conformação, como o art. 142 do CTN, de modo que provas que sejam juntadas extemporaneamente pelo Poder Público não tem o condão de validar um ato administrativo que, à época de sua prática, continha vício de motivação ou não obedecia aos requisitos formais do lançamento tributário, seja de acordo com o art. 142 do CTN ou os dispositivos de legislação interna de cada ente político aplicáveis. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Fabiana del Padre Tomé, no sentido de que, depois de instaurado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico tributário ou o ilícito tributário, não será possível convalidar a nulidade do lançamento lavrado sem a devida fundamentação, porquanto se haveria vício em sua estrutura interna¹⁴.

Por derradeiro, ressalte-se que a diligência ou a oportunização de produção probatória para esclarecimento de matéria de fato é uma faculdade do julgador, quando este entender que o procedimento será necessário/útil para formar sua convicção. Assim, na legislação de processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, entendo que o art. 25 da Lei nº 13.457/09 deve ser lido em conjunto com o art. 26 da mesma lei, a se inferir que o julgador administrativo deve decidir levando em conta sua livre convicção pessoal motivada, sendo que a realização de diligências para esclarecimentos de fatos é um instrumento para a formação de sua

¹³ Nesse sentido: “Taxa de Fiscalização de Estabelecimento. Transferência de estabelecimento para outro município. Princípio da verdade material. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (P.A. n.º 6017.2017/0009843-7, 2ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo).

¹⁴ TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009, p. 298.

convicção, dispensável quando o conjunto probatório nos autos for suficiente para fundamentar sua decisão¹⁵.

Assim, **se apresentadas provas suficientes acerca do equívoco contábil**, entendo possível o reconhecimento do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa postulados.

No caso, a contribuinte esclarece:

99. Conforme visto, a partir de 2007, data em que ocorreu a alteração do seu critério contábil, a Recorrente demonstrou inequivocamente em seus documentos fiscais e contábeis a existência de prejuízo fiscal nos anos de 2004, 2005, 2006 e, inclusive, em 2007.

100. Do ponto de fiscal, a Recorrente realizou o ajuste dos prejuízos fiscais dos anos de 2004, 2005 e 2006 por meio da Ficha 09A, no campo “outras exclusões”, onde consta o valor do prejuízo fiscal acumulado para o referido período (Vide Doc. 06 da Impugnação):

(...)

101. A fim de recompor o prejuízo fiscal acumulado em cada ano, a Recorrente acostou à Impugnação planilha em excel, na qual demonstrou ano a ano o prejuízo fiscal acumulado, o qual, ao final de 2006, perfaz a quantia de R\$ 69.959.069,54, valor este informado na Ficha 09A destacada acima no campo “outras exclusões” (Vide Doc. 07 da Impugnação):

(...)

102. Por um lapso, a Recorrente emitiu, em outubro de 2007, DIPJ retificadora, na qual o saldo de prejuízo fiscal dos anos de 2004 a 2006 no valor de R\$ 69.959.069,64 não consta no campo “outras exclusões” da ficha 9A.

(...)

103. Não obstante, mesmo na referida DIPJ retificadora, o prejuízo acumulado no valor de R\$ 121.997.733,08 continuou constante na ficha 37 (Vide Doc. 08 da Impugnação).

(...)

105. Assim, não obstante o valor do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL do período de 2004 a 2006, por um lapso, ter desaparecido na DIPJ retificadora, o referido saldo sempre constou na parte contábil e de prejuízo acumulado, o que evidencia a inexistência de prejuízo de informação em razão da referida retificadora.

106. Do ponto de vista contábil, a Recorrente realizou o ajuste necessário em relação ao prejuízo acumulado no período de 2004 a 2006 na DIPJ relativa ao ano- calendário de 2007 por meio da Ficha 38 – “Ajustes de Exercícios Anteriores”. Ainda, no tocante ao ano de 2007, os custos e

¹⁵ TAKANO, Caio Augusto; PITMAN, Arthur Leite da Cruz. Princípios do processo administrativo fiscal. In. DALLE LUCCA, Jandir J.; BERTASI, Maria Odete Duque (Coord.). *Princípios gerais de direito aplicados ao contencioso fiscal paulista*. São Paulo: Lex, 2019, p. 43.

despesas incorridos nesse ano foram contabilizados como “prejuízo líquido do ano”:

(...)

107. Com efeito, o balancete do período de dezembro de 2007 da Recorrente demonstra contabilmente que em 2007 foi registrado prejuízo de R\$ 52.010.218,52 (Vide Doc. 09 da Impugnação):

(...)

108. Assim, nos anos de 2004 a 2006, a Recorrente registrou um prejuízo de R\$ 69.987.514,55 e no ano de 2007 de R\$ 52.010.218,52, totalizando o saldo de R\$ 121.997.733,07 de prejuízo contábil no ano-calendário de 2007, conforme informação fiscal adequada fornecida pela Recorrente em sua DIPJ do ano-calendário de 2007 e conforme consta na informação contida no Balanço patrimonial de 2007:

109. Da mesma forma, a DIPJ do ano-calendário de 2008 registrou um saldo de base negativa de CSLL no valor de R\$ 134.260.651,71, que compreende o valor de R\$ 121.041.840,99 dos períodos anteriores e o valor de base negativa daquele ano:

(...)

110. A respeito do saldo de prejuízo contábil existente nos anos de 2004 a 2006, o Diário da Recorrente igualmente confirma o valor total de R\$ 69.987.514,55 para o referido período:

(...)

111. Além disso, no LALUR de 2008 constam os valores dos prejuízos fiscais que a Recorrente detinha no período de 2004 a 2006, discriminados separadamente por ano:

(...)

113. Portanto, não restam dúvidas de que a Recorrente efetivamente detinha os referidos saldos de prejuízo fiscal no período compreendido entre 2004 e 2006 e, por conseguinte, não deve prevalecer o entendimento manifestado pela DRJ de que a Recorrente não teria comprovado a existência dos referidos prejuízos fiscais, pelo simples fato de não ter retificado as DIPJ's dos respectivos anos.

114. Conforme visto, ao assim entender, a DRJ assumiu posicionamento formalista em clara dissonância com o entendimento do CARF, na medida em que deveria ter levado em consideração o suporte técnico que orientou a alteração contábil realizada pela Recorrente. Ademais, era dever da DRJ ter observado que a contabilidade registrou de forma adequada, e de modo prospectivo, a origem dos saldos de prejuízo e base negativa.

115. Dessa forma, a não retificação das DIPJs de 2004 a 2006 não pode ser fator determinante para afastar o direito de crédito da Recorrente.

116. Por todo o exposto, reputa-se incontroversa a existência de prejuízo fiscal no valor de R\$ 69.959.069,54 no período de 2004 a 2006, razão pela qual deve ser reformado o v. acórdão recorrido e cancelado o auto de infração, já que os créditos fiscais utilizados pela Recorrente são válidos e foram suficientes para extinção dos débitos.

Tais fatos e alegações foram objeto de escrutínio anteriormente no curso do Processo Administrativo n. 16682.722958/2016-39, acórdão n. 1302-004.181, voto vencedor do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

No entanto, o contribuinte em um primeiro momento informou os ajustes feitos em sua DIPJ/2008, Ficha 09-A (fl. 1262), quando indicou, na apuração do Lucro Real, em outras exclusões (linha 49) o montante de prejuízos fiscais que teriam sido apurados nos anos de 2004 a 2006, em face dos ajustes de exercícios anteriores e na apuração da base de cálculo da CSLL (Ficha 17 – Linha 38).

Porém, a contribuinte apresentou DIPJ/2008 retificadora (fls. 1282/1319) por meio da qual veio a retificar exatamente esta informação contida nas Fichas 09-A (fls. 1289), excluindo o valor da linha 49, e na Ficha 17), também excluindo a informação da Linha 38.

Não há como se determinar o motivo pelo qual o contribuinte procedeu a tal retificação, mas por meio dela acabou por eliminar exatamente o registro que permitiria ao Fisco identificar a mudança expressiva no montante do prejuízo acumulado até o ano de 2007 e, se assim entendesse pertinente efetuar as verificações cabíveis dentro do prazo decadencial quinquenal.

O contribuinte alega que manteve a informação na Ficha 38 (Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados), mas inadvertidamente tal informação não é a utilizada para alimentar os sistemas de controle de saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa da CSLL (Sapli), que eram obtidos justamente a partir dos resultados do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, informados nas Fichas 09-A e 17 da DIPJ.

Não consegui acessar ao Manual de Preenchimento da DIPJ/2008 incluído no Programa Gerador da Declaração daquele exercício, pelo fato do download não estar mais disponível no sitio da Receita Federal. Consegui, porém, obter em pesquisa à rede mundial de computadores o Manual de Preenchimento da DIPJ/2007. Como estas instruções eram relativamente estáveis de um exercício para outro, em relação aos campos de preenchimentos existentes, penso que podem servir de parâmetro para reforçar meu entendimento acima exposto.

Confira-se a observação incluída nas orientações de preenchimento da linha “Outras Exclusões” da Ficha 09-A daquela declaração:

(...)

Em momento algum a autoridade fiscal buscou se aprofundar na real existência dos prejuízos na contabilidade do contribuinte, tanto que lavrou

apenas a intimação feita por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 79/180) e tendo obtido a resposta do contribuinte (fls. 204) se limitou a lavrar cinco termos de Continuidade da Ação Fiscal (fls. 751 a 768) para, em seguida encerrar a ação fiscal, lavrando o Termo de Verificação Fiscal e Auto de Infração (fls. 791/805).

Portanto, o fundamento da autuação é a divergência entre os valores registrados no Lalur e os informados nas DIPJs e os saldos apurados no Sapli.

Portanto, o fato a ser comprovado pelo contribuinte seria a apresentação dos seus registros contábeis e respectiva apuração dos prejuízos e resultados negativos nos anos de 2004, em face da mudança do critério de reconhecimento dos custos.

Não obstante o contribuinte trouxe aos autos, depois do recurso voluntário e de forma espontânea algumas cópias de registros contábeis e alguns documentos fiscais que visariam a corroborar seus registros.

Na diligência proposta, a autoridade desqualificou os documentos fiscais que, segundo ela, corroborariam apenas parte dos lançamentos contábeis do ano de 2006 cujos prejuízos já teriam sido compensados, mas não realizou qualquer exame quanto à consistência dos lançamentos contábeis apresentados (vide, p. ex Razão 2004 – fls. 1883/1889).

A contribuinte trouxe aos autos um laudo de empresa de auditoria, mas esta também se preocupou apenas em demonstrar a correta contabilização dos custos nas contas do ativo diferido, mas não demonstrou a correção dos saldos transferidos do ativo diferido para o resultado por meio dos lançamentos de ajustes efetuados em 2007.

Assim, pelos elementos dos autos não é possível confirmar, nem infirmar a correção dos valores apurados em 2007 como saldos de prejuízos acumulados de 2004 a 2006.

Não obstante, tendo a autoridade fiscal se limitado rejeitar os valores registrados pela recorrente no seu Lalur em face dos dados constantes do sistema SAPLI, sem se aprofundar no exame dos registros contábeis da contribuinte, o colegiado entendeu, em sua maioria, que não caberia deslocar a discussão, que deveria estar centrada na comprovação dos saldos contábeis, para a análise de cada lançamento correspondente aos ajustes dos resultados de exercícios anteriores, que foram realizados pela recorrente no ano de 2007.

Tal exame desbordaria por completo do escopo da autuação, pois em momento algum durante o procedimento fiscal a empresa foi instada a demonstrar e comprovar tais registros de ajustes e, nem mesmo, os saldos deles decorrentes.

Entendeu o colegiado, ainda, que os dados informados pela recorrente em sua DIPJ (original e retificadora), ainda não tenham sido preenchidos nos campos corretos (o que levou à divergência no Sapli), militam à favor da

recorrente, devendo ser prestigiados, ante à falta de aprofundamento da apuração levada a efeito pela autoridade fiscal.

Por estes fundamentos, com a devida vênia e a despeito do judicioso voto do i. relator, voto no sentido de dar provimento ao recurso, nesta parte, cancelar a glosa de prejuízos fiscais relativa ao ano-calendário 2006.

Assim, adotando tais fundamentos, **entendo que há indícios de que a contribuinte logra demonstrar a incorreção do auto de infração em relação a esta específica parcela e não apenas para o ano calendário 2006, mas também aos demais períodos suscitados.**

Contudo, embora o contribuinte tenha apresentados documentos que fortalecem a pretensão comprobatória do alegado, em face da própria natureza jurídica e eventuais divergências acerca do prejuízo fiscal atualmente disponíveis ou eventualmente já utilizados naquele período (o que não ficou claro pela análise dos documentos, conforme se observa no SAPLI juntado aos autos às efls. 704/714), entendo que o melhor caminho, antes de seguir à análise das demais questões suscitadas pelo recorrente e as que devem ser enfrentadas novamente em razão da remessa de ofício (recurso de ofício), **é a confirmação em detalhes sobre quais os valores referentes aos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas dos anos calendários e das base de cálculo negativas dos anos calendários 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 podem ser aproveitados pelo contribuinte nos períodos suscitados em petição recursal**, sobretudo para identificar e afastar eventuais divergências ou diferenças relacionadas aos períodos analisados.

Sabe-se que o sistema SAPLI (conforme efls. 704/714, e emitido em 05/05/2017) tende a ser atualizado constantemente e, assim, mais prudente é que o processo retorne à autoridade de origem para que identifique e confirme os valores efetivamente disponíveis ao recorrente, permitindo assim decisão mais madura quanto à composição do crédito tributário suscitado e quanto às demais questões ainda em discussão.

Em síntese, faz-se necessária a diligência para confirmação efetiva dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas efetivamente disponíveis ao contribuinte para aproveitamento/compensação nos períodos em análise no caso concreto.

Conclusão

Ante o exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal intime o contribuinte a apresentar comprovantes dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas dos anos calendários de 2004 a 2013, e justificar eventuais problemas divergências ou diferenças relacionados ao período. Após, deve-se proceder ao cálculo dos prejuízos fiscais e de base de cálculo negativas efetivamente disponíveis para aproveitamento pelo recorrente no que se refere aos períodos requeridos, ao passo que, após intimação do recorrente para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias acerca do resultado da diligência, os autos devem ser reencaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É a minha proposta.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

RESOLUÇÃO 1101-000.183 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.720769/2017-11

DOCUMENTO VALIDADO