



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

Processo n° 16832.000123/2009-34
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.439 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria CSLL
Recorrentes TELE RIO ELETRO DOMÉSTICOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DE RECEITAS FINANCEIRAS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. AUTUAÇÃO POR REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. DESCABIMENTO DO LANÇAMENTO.

Constatada a inobservância do regime de competência no registro de receitas financeiras, e comprovado nos autos, inclusive mediante diligência, que as receitas financeiras em questão foram oferecidas à tributação em período posterior, com pagamento de tributo, antes do lançamento de ofício, não pode prosperar a autuação por redução indevida do lucro líquido. Correta a decisão de primeira instância que afastou a exigência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. APROVEITAMENTO DE ARGUMENTOS DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESCABIMENTO.

Questões não provocadas tempestivamente a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, constituem matérias não impugnadas, tornando-se as exigências definitivas na esfera administrativa. Desde que não se trata de matéria de ordem pública, a ser conhecida até mesmo de ofício, descabe a iniciativa da autoridade julgadora em primeira instância de aproveitar argumentos aduzidos em outro processo administrativo. Deve, então, ser dado provimento ao recurso de ofício, restabelecendo as exigências não alcançadas pela decadência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICABILIDADE DO ART. 150, § 4º, DO CTN. DECISÃO DO STJ NO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 62-A DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733, no regime do art. 543-C do CPC. Aplicabilidade do art. 62-A do Regimento Interno do CARF. No caso concreto, a prova nos autos da existência de pagamento foi decisiva para que a contagem do prazo decadencial fosse feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Ausente momentaneamente o Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

TELE RIO ELETRO DOMÉSTICOS LTDA., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 51.230.935,51, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 01.

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em 13/04/2009 (ciência da interessada em 27/04/2009) para constituição de crédito tributário da Contribuição Social

sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 509/522), por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007.

As infrações apuradas foram descritas em detalhe no Termo de Constatação (fls. 460/508), das quais segue síntese bem elaborada pelo diligente relator do processo por ocasião do julgamento em primeira instância (grifos no original).

20. Infração 001 do Auto de Infração: Redução Indevida do Lucro Líquido conforme Termo de Constatação em anexo (No Termo de Constatação essa infração aparece como infrações nº 03, nº 01 e nº 02)

Infração nº 03 do Termo de Constatação

20.1. No Auto de Infração e no Termo de Constatação, os Auditores Fiscais assim descreveram estas infrações, em síntese:

- que foi glosada a despesa de depreciação referente a imóveis, pois foi constatado que a Interessada não possui Laudo de Avaliação discriminando o valor das edificações e o valor dos terrenos dos imóveis constantes no Ativo Imobilizado, o que infringe o estabelecido na letra “b” do inciso I do artigo 307 do RIR/1999:

“Art. 307. Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência norma, inclusive:

I – edifícios e construções, observando-se que (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 9º):

(...)

b) o valor das edificações deve ser destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial;

(...)”

- que, em 27/11/2008, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0015 (fl. 438), a Interessada foi intimada a fornecer os laudos periciais discriminando o valor das edificações e o valor dos terrenos de todos os imóveis constantes no Ativo Imobilizado da Empresa, tendo em vista o disposto na letra “b” do inciso I do artigo 307 do RIR/1999;

- que, em 30/01/2009, por meio da correspondência de fl. 439, que se reporta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0015, a Interessada informou que não possuía laudos periciais das lojas e que as mesmas, em quase sua totalidade, possuíam mais de 25 anos, e que, portanto, estavam totalmente depreciadas no ano de 2005;

- que, em 30/01/2009, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0016 (fl. 440), foi solicitado que a Interessada relacionasse todos os imóveis constantes do Ativo Imobilizado, discriminando o valor da edificação e do terreno de cada imóvel, bem como a depreciação referente a cada imóvel que foi contabilizada como despesa no ano de 2005;

- que, em 13/03/2009, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0017 (fl. 443), foi solicitado que a Interessada fornecesse os balancetes referentes aos meses de dezembro de 2004, 2006 e 2007, nos quais constassem as despesas de ~~depreciação referentes aos imóveis;~~

- que, em 30/03/2009, por meio da correspondência de fls. 441/442, que se reporta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0016, a Interessada informou que, no ano de 2005, a depreciação mensal dos imóveis foi de R\$ 40.376,16 e a anual de R\$ 484.513,92;

- que, em 30/03/2009, por meio da correspondência de fls. 444/449, que se reporta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0017, a Interessada forneceu os balancetes solicitados, dos quais se extrai que as depreciações mensais do ativo imobilizado foram, no ano de 2004, de R\$ 57.121,19, no ano de 2006, de R\$ 57.121,19, e no ano de 2007, de R\$ 61.787,85;

- que, considerando que a Interessada não possui Laudo de Avaliação destacando o valor das edificações e o valor dos terrenos, foi glosada a despesa de depreciação dos imóveis, conforme abaixo:

Auto de Infração: Glosa de Despesa de Depreciação dos Imóveis (Valores em reais)				
	Ano: 2004	Ano: 2005	Ano: 2006	Ano: 2007
1º Trim	171.363,57	121.128,48	171.363,57	185.363,55
2º Trim	171.363,57	121.128,48	171.363,57	185.363,55
3º Trim	171.363,57	121.128,48	171.363,57	185.363,55
4º Trim	171.363,57	121.128,48	171.363,57	185.363,55
Total	685.454,28	484.513,92	685.454,28	741.454,20

[...]

Infração nº 01 do Termo de Constatação

20.4. No Auto de Infração e no Termo de Constatação, os Auditores Fiscais assim descreveram esta infração, em síntese:

- que foi constatado que a autuada apropriou indevidamente, no ano-calendário de 2005, Receitas Financeiras que pela legislação em vigor deveriam ser apropriadas no ano-calendário de 2004, e cujos valores são os seguintes:

Auto de Infração: Valores de Receitas Financeiras Apropriadas em 2005 e que Deveriam Ter Sido Apropriadas em 2004	
Trimestres de 2005	Valores em Reais
1º	15.302.935,45
2º	15.413.800,33
3º	16.895.594,41
4º	18.138.751,24

- que o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28 de agosto de 1996, estabeleceu o procedimento a ser obedecido quando ocorrer inexatidão quanto ao período de escrituração da receita ou do reconhecimento do lucro, sendo que a base legal da autuação consta no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o qual estabelece:

“Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, **serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.** (negrito nosso)

§ 5º A inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de impostos, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) *postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ou em que seria devido;*
- b) **redução indevida do lucro real em qualquer período base.**” (negrito nosso)

- que o comando do § 4º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 é endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco;

- que, portanto, quando ocorrer inexactidão quanto ao período-base de reconhecimento da receita (no presente caso o contribuinte apropriou no ano-calendário de 2005 Receitas Financeiras que deveriam ter sido apropriadas no ano-calendário de 2004), o **procedimento correto a ser feito é excluir a receita do lucro-líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente;**

- que é de se ressaltar que os parágrafos 5º, 6º e 7º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 encontram-se transcritos no artigo 273 do RIR/1999;

- que a autuada, além de ter infringido o estabelecido nos § 4º e 5º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, também não levou em consideração o disposto nos artigos 373 e 375 do RIR/1999, que abaixo se transcreve:

“Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, **quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11. § 3º). “(negrito nosso)

“Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º). (negrito nosso)

- que as variações monetárias de que trata o artigo 375 do RIR/1999 serão consideradas para efeito da legislação do imposto como Receita Financeira (art. 9º da Lei nº 9.718/1998);

- que da análise da planilha fornecida pelo contribuinte, vide fls. 137/138, constata-se que a Receita Financeira apropriada no ano de 2005 totalizou o valor de R\$ 174.011.333,10 (Bradesco: R\$ 91.411.603,06; HSBC Bamerindus: R\$ 32.807.637,36; Banco Mercantil do Brasil: R\$ 20.431.667,43; Unibanco: R\$ 26.403.395,95; Sudameris: R\$ 2.957.029,29);

- que há uma pequena diferença entre a Receita Financeira, no valor de R\$ 174.011.333,10, constante no demonstrativo fornecido pelo contribuinte, e a Receita Financeira constante na Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 2005 (fls. 32/35), no valor total de R\$ 174.011.795,50 (1º trimestre de 2005: R\$ 42.745.125,87; 2º trimestre de 2005: R\$ 95.887.965,79; 3º trimestre de 2005: R\$ 9.840.523,77 e 4º trimestre de 2005: R\$ 25.538.180,10);

- que a autuada, na Declaração de Rendimentos, Ficha 06-A, vide fls. 32/35, informou indevidamente a Receita Financeira no item 21 “Ganhos auferidos Mercado de Renda Variável, exceto Day Trade”, em vez de informar no item 24 “Outras Receitas Financeiras”;

- que foi constatado que as aplicações financeiras efetuadas pela autuada são pós-fixadas em Certificados de Depósitos Bancários “CDB”, cujo prazo de aplicação é de 3 (três) anos, sendo que as aplicações têm como indexador do rendimento a variação da taxa do CDI (Certificado de Depósito Interbancário);

- que foi constatado que a Receita Financeira não é apropriada pelo regime de competência, conforme determinam os artigos 373 e 375 do RIR/1999, mas, sim, quando do resgate, ou seja, pelo regime de caixa, portanto, em total desacordo com a legislação vigente;

- que, no ano-calendário de 2005, a autuada resgatou 96 aplicações financeiras (fls. 137/138), sendo que a maior parte das aplicações financeiras foram efetuadas nos anos de 2002 e 2003, e para melhor entendimento de como a fiscalização obteve a Receita Financeira que deveria ter sido apropriada pelo contribuinte no ano-calendário de 2004, foi feito um exemplo de uma aplicação (fl. 139): Banco Bradesco: Aplicação em CDB Pós-Fixado; Data da aplicação: 15/04/2002; Data do Resgate: 14/01/2005; Valor Aplicado: R\$ 9.218.571,69; Rendimento Total: R\$ 6.003.785,82;

- que, de acordo com os cálculos efetuados, a fiscalização comprova que somente em relação à aplicação financeira que foi tomada como exemplo, a Receita Financeira que deveria ter sido apropriada no ano-calendário de 2004 e que foi apropriada indevidamente no ano-calendário de 2005 foi a seguinte:

Exemplo	
Trimestres de 2004	Valores em Reais
1º	484.794,51
2º	488.306,69
3º	535.249,69
4º	574.632,69
Total	2.082.983,58

- que, na Planilha nº 01, estão relacionadas todas as aplicações financeiras efetuadas nos anos de 2002 e 2003, cujos valores estão corrigidos pela variação da taxa do CDI até 31/12/2003 (fls. 484/486);

- que, na Planilha nº 02, estão relacionadas todas as aplicações financeiras efetuadas no anos de 2002 e 2003, as quais estão corrigidas pela variação da taxa CDI até 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004 e 31/12/2004 (fls. 487/489);

- que, na Planilha nº 03, estão relacionadas, por trimestre, a Receita Financeira de cada aplicação efetuada nos anos de 2002 e 2003, cuja Receita Financeira deveria ter sido aplicada no ano-calendário de 2004, mas que foi indevidamente apropriada pelo contribuinte no ano-calendário de 2005, conforme abaixo discriminado:

Receita Financeira de 2004 Indevidamente Apropriada em 2005	
Trimestres de 2004	Valores em Reais
1º	15.302.935,45
2º	15.413.800,33
3º	16.895.594,41
4º	18.138.751,24
Total	65.751.081,43

- que é de se ressaltar que as aplicações financeiras efetuadas nos anos de 2002 e 2003, e que foram resgatadas no ano de 2005, tiveram diferentes datas de resgates, e por esse motivo se demonstra, para cada aplicação financeira, por trimestre do ano de 2005, a Receita Financeira que deveria ter sido apropriada em 2004 e que o foi em 2005 (fls. 469/472);

- que as tabelas abaixo bem resume o que foi apurado:

Receita Financeira de 2004 Indevidamente Apropriada em 2005	
Trimestres de 2004	Valores em Reais
1º	15.302.935,45
2º	15.413.800,33
3º	16.895.594,41
4º	18.138.751,24
Total	65.751.081,43

Distribuição das Receitas Financeiras Indevidamente Apropriadas em 2005	
Trimestres de 2005	Valores em Reais
1º	12.769.722,07
2º	38.931.674,60
3º	4.175.151,80
4º	9.874.532,96
Total	65.751.081,43

Infração nº 02 do Termo de Constatação

- que, da análise da documentação apresentada pelo contribuinte, foi constatado que as aplicações financeiras efetuadas no ano de 2005 foram resgatadas no ano de 2008, sendo que os rendimentos auferidos não foram apropriados pelo regime de competência nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, conforme determinam os artigos 373 e 375 do RIR/1999;

- que das Planilhas nº 04 (fls. 493/494) e nº 05 (fls. 495/496) chega-se que a autuada não ofereceu à tributação os seguintes valores de receitas financeiras referentes a aplicações financeiras efetuadas em 2005 com resgate em 2008:

Receitas Financeiras pelo Regime de competência das Aplicações feitas em 2005 com resgate em 2008	
Trimestres de 2005	Valores em Reais
1º	1.578.130,00
2º	6.438.380,00
3º	17.951.076,00
4º	20.668.238,00
Total	46.635.824,00

- que, para os anos de 2006 e 2007, foi obtido o seguinte:

Receitas Financeiras pelo Regime de competência das Aplicações feitas em 2005 com resgate em 2008	
Trimestres de 2006	Valores em Reais
1º	20.799.472,00
2º	19.175.837,21
3º	19.473.962,56
4º	17.917.776,57
Total	77.367.048,34

Receitas Financeiras pelo Regime de competência das Aplicações feitas em 2005 com resgate em 2008	
Trimestres de 2007	Valores em Reais
1º	17.943.826,26
2º	17.633.315,16
3º	17.542.357,08
4º	16.969.680,12
Total	70.089.178,62

- que, quando da lavratura do Auto de Infração em 27/04/2009 (ciência do contribuinte), a receita financeira das aplicações feitas no ano de 2005, as quais encontram-se relacionadas às fls. 305/306, não tinham sido oferecidas à tributação, uma vez que as mesmas foram resgatadas no ano de 2008 e a DIPJ ainda não tinha sido entregue pelo contribuinte;

- que, nos anos calendários de 2006 e 2007, o contribuinte ofereceu à tributação receitas financeiras, respectivamente, de R\$ 24.484.324,51 e de R\$ 19.714.527,56. que não são referentes as ora autuadas, conforme análise feita por esta fiscalização (vide fls. 375/437).

[...]

21. Infração 002: Falta de Recolhimento da CSLL (No Termo de Constatação essa infração aparece como Infração nº 04)

21.1. No Auto de Infração e no Termo de Constatação, os Auditores Fiscais assim descreveram esta infração:

- que foi constatado que o contribuinte apropriou indevidamente, para o cálculo da CSLL, o percentual de 7,41% em vez da alíquota de 9,00% estabelecida no artigo 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a saber: *“Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento);*

- que, em 12/11/2008, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal nº 0010 (fl. 450), no qual foi solicitado que fossem informados os cálculos efetuados na apuração da CSLL referente aos anos-calendário 2005 e 2006;

- que, em 18/11/2008, por meio da correspondência de fl.451, com anexos de fls. 452/459, que se refere ao Termo de Intimação Fiscal nº 10, a Interessada diz *“estamos apresentando os cálculos da Contribuição Social mediante as fichas DIPJ declaradas pela empresa”;*

- que, dessas fichas da DIPJ, verificou-se que o percentual aplicado pela empresa para o cálculo da CSLL não foi o de 9,00% estabelecido pelo artigo 37 da Lei nº 10.637/2002;

- que a insuficiência da CSLL que deixou de ser recolhida foi a seguinte:

Ano-Calendário de 2005: Falta de Aplicação da Alíquota de 9%				
Trimestre	Base de Cálculo	Contribuinte	Fisco (9%)	CSLL não Recolhida
1º	42.498.535,12	3.148.039,64	3.824.868,16	676.828,52
2º	95.212.431,91	7.052.772,73	8.569.118,87	1.516.346,14
3º	11.037.366,92	817.582,73	993.363,02	175.780,29
4º	27.392.254,16	2.029.055,89	2.465.302,90	436.247,01
Total	176.140.588,11	13.047.450,99	15.852.652,96	2.805.201,97

Ano-Calendário de 2006: Falta de Aplicação da Alíquota de 9%				
Trimestre	Base de Cálculo	Contribuinte	Fisco (9%)	CSLL não Recolhida
1º	5.573.087,58	412.812,30	501.577,88	88.765,58
2º	8.209.468,65	608.108,79	738.852,18	130.743,39
3º	5.059.467,37	374.775,36	455.352,06	80.576,70
4º	5.929.628,43	439.231,74	533.666,56	94.434,82
Total	24.771.652,03	1.834.928,19	2.229.448,68	394.520,49

Ano-Calendário de 2007: Falta de Aplicação da Alíquota de 9%				
Trimestre	Base de Cálculo	Contribuinte	Fisco (9%)	CSLL não Recolhida
1º	8.074.718,94	598.127,33	726.724,70	128.597,37
2º	439.616,15	32.564,16	39.565,45	7.001,29
3º	11.290.866,78	836.360,50	1.016.178,01	179.817,51
4º	3.325.903,72	246.363,24	299.331,33	52.968,09
Total	23.131.105,59	1.713.415,23	2.081.799,50	368.384,27

Irresignada com as exigências, a interessada apresentou a peça impugnatória de fls. 538/569, em que desenvolve os argumentos a seguir sintetizados.

Preliminarmente, a impugnante alega a nulidade absoluta do auto de infração. Busca conceituar a nulidade como “*aquele ato ou fato contrario ao ordenamento e em cujo bojo desenvolve-se o fato jurídico sem o preenchimento dos requisitos de admissibilidade e juridicidade [sic]*”. Afirma que o Fiscal não teria observado as restrições legais aplicadas, assim solidificando a nulidade.

Acerca da parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis), a interessada não se manifestou.

Acerca da parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente às infrações 01 e 02 do Termo de Constatação (respectivamente, receitas financeiras da competência de 2004, apropriadas em 2005; e receitas financeiras das competências de 2005, 2006 e 2007), eis os argumentos da interessada, em suas próprias palavras:

[...], vários equívocos foram cometidos pelo Sr. Fiscal, a começar pela dubiedade de critério, de vez que a receita financeira foi reconhecida pela fiscalização a cada trimestre para recomposição da base de cálculo da contribuição social, porém não adotou o mesmo critério para as aplicações financeiras que tiveram seu resgate no 1º e 2º trimestres do exercício financeiro de 2005, ou seja, se tivesse seguido o mesmo critério adotado para os trimestres prévios (e aquele que adotou para o 3º e 4º trimestres de 2005), seria apurada a ocorrência de um pagamento muito a maior, o que, no momento da recomposição da base de cálculo, geraria, por sua diminuição, vultoso crédito, o que não geraria imposto a pagar, senão a restituir (ou compensar), como os próprios auditores fiscais reconhecem no Termo de Constatação. Ora, se houve tal reconhecimento explícito, ao mesmo tempo reconheceu-se o erro de procedimento, reforçando a nulidade do auto.

Quando se adota um conjunto de medidas normativas disciplinadoras da relação estado-contribuinte, é contrária à ordem jurídica conceder a uma das partes direito que manifestamente a coloque em vantagem em relação à outra. Se a lei prevê o instituto da compensação, dando direito ao contribuinte de exercê-lo, não pode a fiscalização simplesmente o ignorar, [...]. Fazendo como fez, o Sr. Fiscal estabeleceu seu erro, já que ignora já ter a empresa pago o montante do principal do imposto devido, mesmo que tardiamente. Adicionando-se a totalidade da receita financeira à base de cálculo da contribuição social, não se pode dizer que o imposto não foi pago.

O mesmo procedimento equivocado foi adotado pelo Sr. Fiscal para os anos-calendários de 2006 e 2007, quando em seus demonstrativos proporciona a receita trimestral sem observar que a totalidade da receita financeira foi contabilizada no 2º trimestre de 2008, o que ocasionou recolhimento integral a maior, considerada a mesma linha de critério utilizada.

Por fim, como última linha de raciocínio, ultrapassados os elementos fáticos trazidos à colação, resta dizer que, irretorquivelmente, o equívoco é de tal monta que, no máximo, se poderia, por hipótese, admitir um auto extemporâneo cobrando juros de mora e multa pelo suposto atraso, se assim for considerado, mas nunca exigir-se novamente o valor do principal, sob risco de se incorrer em *bis in idem*.

Conforme todo o exposto acima, resta clara a nulidade da autuação, devendo a mesma ser cancelada por ausência de base fática ou jurídica. Caso não seja este o entendimento, na forma facultada em lei, requer a conversão do julgamento em diligência pericial a fim de esclarecer os pontos controversos e reforçar a conclusão pela nulidade do auto de infração, para o que, desde já, indica seu assistente técnico, bem como apresenta seus quesitos:

[...]

1. Queira o Sr. Perito informar se, na elaboração das planilhas acostadas ao auto de infração, foi utilizado o coeficiente médio ou coeficiente acumulado a cada mês, como o utilizado pelas instituições bancárias;
2. Se usado o coeficiente médio, esclareça o Sr. Perito, quantificando, as divergências de utilização entre o coeficiente médio e o coeficiente utilizado a cada mês pelas instituições bancárias;
3. Queira o Sr. Perito informar se tal procedimento ocasionou base de cálculo positiva pró-fisco;
4. Queira o Sr. Perito informar se os valores corrigidos encontrados nas planilhas acostadas ao auto refletem o valor informado pelas instituições bancárias;
5. Queira o Sr. Perito informar se os ganhos auferidos pela Defendente correspondem aos valores constantes das planilhas acostadas ao auto ou divergem daqueles atribuídos pela instituição bancária;
6. Queira o Sr. Perito esclarecer qualquer questão que julgue necessária para o esclarecimento da lide.

Finalmente, no que toca à infração 002 do auto de infração (Falta de Recolhimento da CSLL) correspondente à infração 04 do Termo de Constatação, a interessada tece extensas considerações sobre o conceito de lucro, base da contribuição ora exigida. Ao que se consegue depreender, pugna pela dedutibilidade da CSLL de sua própria base de cálculo e da base de cálculo do IRPJ, insurgindo-se contra as disposições do art. 1º e parágrafo único da Lei nº 9.316/1996.

A 9ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro-I / RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-26.639, de 16/10/2009 (fls. 731/762), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

JULGAMENTO. AGRAVAMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Em sede de julgamento, não cabe o agravamento do lançamento efetuado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No caso de pagamento parcial do tributo, o prazo decadencial do lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos a contar da data do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN).

MATÉRIA DECIDIDA EM DEFINITIVO PELO PODER JUDICIÁRIO PARA O CONTRIBUINTE.

Decisão definitiva do Poder Judiciário em relação ao contribuinte para determinada matéria não pode mais ser discutida em sede administrativa, sendo a parte do lançamento referente a esta matéria considerada definitivamente constituída.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

GLOSA DE DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DE BENS IMÓVEIS.

Não estando destacado o valor do terreno do valor da edificação, e não tendo sido apresentado laudo pericial, o Fisco deve arbitrar o valor a ser depreciado, na forma do artigo 148 do CTN (itens 2 e 3 do PN 14/1972). Neste sentido, não tendo o Fisco utilizado da prerrogativa do arbitramento, não cabe glosar por inteiro o valor correspondente à depreciação.

POSTERGAÇÃO DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS FINANCEIRAS. LANÇAMENTO DE DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO.

O lançamento de diferença de contribuição com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição da contribuição lançada em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do seguinte: os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação da base de cálculo do período de

apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §§ 6º e 4º).

Alguns esclarecimentos se fazem necessários sobre a decisão em comento:

No que toca à decadência, embora tal questionamento não tenha sido suscitado pela interessada, a autoridade julgadora em primeira instância reconheceu, de ofício, a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos da CSLL por fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre do ano-calendário 2004, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Sobre a parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis), muito embora o contribuinte tenha quedado silente em sua peça impugnatória, a Turma Julgadora em primeira instância houve por bem aproveitar a defesa apresentada na impugnação ao auto de infração do IRPJ (processo nº 16832.000109/2009-31). Essa parte da exigência foi, então, afastada.

Acerca da parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente às infrações 01 e 02 do Termo de Constatação (respectivamente, receitas financeiras da competência de 2004, apropriadas em 2005; e receitas financeiras das competências de 2005, 2006 e 2007), o julgador *a quo* considerou que houve mera inobservância do regime de competência, não havendo tributo a lançar, mas tão somente juros e multa de mora decorrente da postergação. Como não foi esse o lançamento, essa parcela da exigência foi afastada.

Finalmente, a infração 002 do auto de infração (falta de recolhimento da CSLL), correspondente à infração 04 do Termo de Constatação, ficou evidenciado que se trata de matéria já discutida pela interessada perante o Poder Judiciário, sem sucesso. Sua conduta foi a de apurar o tributo devido como sendo 8% da base de cálculo da CSLL dividida por 1,08. Esta parte da autuação foi mantida.

Ciente da decisão de primeira instância em 12/07/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 797, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 03/08/2010 conforme carimbo de recepção à folha 798.

No recurso interposto (fls. 802/806), a interessada reitera, com as mesmas palavras, suas afirmações de nulidade absoluta do auto de infração, os argumentos sobre as supostas incongruências e incorreções do lançamento, no que tange às receitas financeiras e respectivos critérios de reconhecimento, e o pedido de conversão do julgamento em diligência pericial, para o que indica o mesmo perito e quesitos.

Como o crédito tributário afastado superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

Em 20/10/2011 o processo foi levado a julgamento perante a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste CARF. Na oportunidade, por entender que o processo não reunia condições de julgamento, o Colegiado resolveu

converter o julgamento em diligência, mediante a Resolução nº 1301-00.033 (fls. 886/900), para que a Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o contribuinte consultasse os sistemas de processamento de dados da RFB, examinasse, se necessário, a escrita contábil e fiscal da interessada, e adotasse as seguintes providências:

1. Informe se as receitas de aplicações financeiras efetuadas no ano-calendário 2005 e resgatadas no ano-calendário 2008, que originaram a infração intitulada Infração nº 02 no Termo de Constatação às fls. 472/478, foram oferecidas à tributação da CSLL no ano-calendário 2008.
2. Faça acostar aos autos a documentação comprobatória de sua resposta ao item 1, acima.
3. Acrescente outras informações e/ou documentos que considerar relevantes.

Em cumprimento da diligência assim determinada, foi lavrado o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 939/948), do qual reproduzo excertos mais relevantes e as conclusões, a seguir.

[...]

Em resposta datada de 08/07/2013, o contribuinte declarou enormes dificuldades em levantar a documentação solicitada por esta fiscalização, haja vista que por força de grande incêndio suportado na sede da empresa em maio de 2011, grande parte dos arquivos fiscais e contábeis da empresa haviam sido destruídos. Anexou documentação que comprova a ocorrência do sinistro.

Declarou, ainda, que parte da documentação solicitada encontrava-se nos autos do processo administrativo nº 16832.000.109/2009-31, referente ao IRPJ, lavrado no mesmo procedimento fiscal. [...]

Em resposta datada de 08/10/2013, o contribuinte apresentou documentação do ano-calendário de 2005 (não solicitada por esta fiscalização), e cópia integral do auto de infração do IRPJ, processo administrativo nº 16832.000.109/2009-31.

[...]

Portanto, por falta de documentação comprobatória que embase a escrituração contábil da empresa, não é possível atestar que parte das receitas de aplicações financeiras efetuadas no ano-calendário de 2005 e resgatadas no ano-calendário de 2008, que originaram a infração intitulada Infração nº 02 no Termo de Constatação, foram oferecidas à tributação da CSLL no ano-calendário 2008, conforme anteriormente relatado e detalhado na Tabela 4 acima.

Entretanto, com base nos documentos comprobatórios acostados aos autos, é possível concluir que parte das receitas de aplicações financeiras efetuadas no ano-calendário de 2005 e resgatadas antecipadamente no ano-calendário de 2006, que originaram a infração intitulada Infração nº 02 no Termo de Constatação, foram oferecidas à tributação da CSLL no ano-calendário de 2006, visto terem sido incluídas no valor de R\$ 24.484.324,15 (5.502.367,28 + 9.191.367,38 + 4.744.112,94 + 5.046.476,55), conforme declarado pelo contribuinte na DIPJ 2007 (AC 2006), indevidamente apropriadas no item "18. Ganhos Alfer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade", ao invés do item "21. Outras Receitas Financeiras" da Ficha 06A - Demonstração do Resultado.

A Tabela 6 abaixo apura a receita financeira a excluir do auto de infração, no valor de R\$ 5.288.707,47, em decorrência do resgate antecipado ocorrido no ano-calendário de 2006.

Cientificada do resultado da diligência, a interessada houve por bem não se manifestar.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância (demonstrativo à fl. 796), verifico que em muito superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

Preliminarmente, cumpre examinar a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários da CSLL por fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre do ano-calendário 2004. A decadência foi reconhecida de ofício pelo julgador *a quo*, com base nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN, diante da constatação da existência de pagamento da contribuição em tela para esse período.

Ressalto que, mesmo não tendo sido objeto de impugnação, trata-se de matéria de ordem pública, a qual deve ser apreciada a qualquer momento, independentemente até de provocação da parte interessada, conforme jurisprudência pacífica deste Conselho.

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) sofreu alterações, especialmente a introdução do art. 62-A no Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, com a redação a seguir transcrita:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Introduzido pela Portaria MF nº 586/2010, publicada no DOU de 22/12/2010)

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJe de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o

pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

De se ver, portanto, de que forma essa decisão deve ser reproduzida no caso sob exame, em cumprimento das disposições regimentais.

O Superior Tribunal de Justiça aponta, inequivocamente, para a contagem do prazo decadencial segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, como regra geral. Esse seria também o dispositivo aplicável quando a lei determine o pagamento antecipado do tributo e o contribuinte não cumpra com essa obrigação e, ainda, inexistindo declaração prévia do débito.

No caso concreto, trata-se de tributo (CSLL) para o qual a lei claramente estipula o dever de antecipar a exação. Compulsando os autos, encontro às fls. 667 prova inequívoca de que esse dever foi cumprido, o que é suficiente para levar a contagem do prazo decadencial para as regras do art. 150, § 4º, nos termos da decisão do STJ que deve ser reproduzida por este Colegiado, ou seja, o *dies a quo* deve ser considerado como a data da ocorrência do fato gerador.

Para fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2004, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal é, então, o último dia do período de apuração, a saber,

31/03/2004, expirando tal prazo em 31/03/2009. Desde que a ciência do lançamento se deu em 27/04/2009, constato que tais fatos geradores (primeiro trimestre de 2004) foram alcançados pela decadência e as exações correspondentes devem ser afastadas, como corretamente o foram em primeira instância. Quanto a este aspecto, portanto, é de se negar provimento ao recurso de ofício.

O próximo ponto a ser examinado é a parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis). Muito embora o contribuinte tenha quedado silente em sua peça impugnatória, a Turma Julgadora em primeira instância houve por bem aproveitar a defesa apresentada na impugnação ao auto de infração do IRPJ (processo nº 16832.000109/2009-31), afastando essa parte da exigência.

Os requisitos da impugnação são tratados pelos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, cabendo destacar:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Acerca do instituto da preclusão, assim leciona Humberto Theodoro Júnior¹:

A essência da preclusão, para Chiovenda, vem a ser a perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual pelo fato de se haverem alcançado os limites assinalados por lei ao seu exercício.

Decorre a preclusão do fato de ser o processo uma sucessão de atos que devem ser ordenados por fases lógicas, a fim de que se obtenha a prestação jurisdicional, com precisão e rapidez.

Sem uma ordenação temporal desses atos e sem um limite de tempo para que as partes os pratiquem, o processo se transformaria numa rixa infundável.

É verdade que, em algumas situações, exceções são aceitas a esse princípio. No que toca à prova documental, o § 4º do art. 16, acima, relaciona as três situações em que se admite a juntada extemporânea de documentos. Além disto, em atenção ao princípio da verdade material, a jurisprudência administrativa tem sido complacente e admitido que, em alguns casos específicos, documentos sejam trazidos aos autos na fase recursal, especialmente quando se trata da comprovação inequívoca de direito tempestivamente alegado.

Já quanto a alegações de direito, a legislação mencionada não admite qualquer exceção. Ou a matéria é questionada no período reservado à impugnação, ou é tida por não impugnada. Também aqui a jurisprudência administrativa tem considerado algumas exceções. A título ilustrativo, no Direito positivado encontramos o § 3º do art. 267 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

*Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:
(Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)*

[...]

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

[...]

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

A doutrina cuida do assunto sob o nome de *questões de ordem pública*. Tais questões são aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, em geral, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo, refletindo-se na própria

¹ THEODORO Júnior, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, 40ª Ed., Vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 480.

segurança jurídica. Os exemplos acabados a serem citados, especialmente aplicáveis ao processo administrativo fiscal, são a decadência, as condições da ação (possibilidade jurídica do pedido, interesse de agir e legitimidade de parte), além dos pressupostos processuais de existência e validade. Em tais situações, a jurisprudência administrativa tem admitido o exame em segundo grau mesmo na ausência de pré-questionamento na fase impugnatória ou, ainda, que o relator ou qualquer dos julgadores suscite de ofício matéria não impugnada nem recorrida.

No caso concreto, bem se vê que não está em discussão questão que possa ser entendida como sendo de ordem pública, a ser apreciada de ofício. Em sua peça impugnatória, a interessada sequer mencionou esse item da autuação, pelo que se trata claramente de matéria não impugnada, tornando-se definitiva a exigência. Não vislumbro razões que possam justificar o aproveitamento, no presente processo de CSLL, de questionamentos aduzidos em processo administrativo distinto, que cuida de exigência do IRPJ. Os lançamentos foram formalizados em diferentes processos, tendo sido também apresentadas diferentes peças impugnatórias. Se lá o contribuinte aduziu argumentos contrários a esta infração e aqui deixou de fazê-lo, a matéria neste processo não foi impugnada, mostrando-se descabida a iniciativa da autoridade julgadora de buscar argumentos de outro processo administrativo.

De se observar, entretanto, que parte desta infração foi alcançada pela decadência. Desta forma, a parcela correspondente a fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre do ano-calendário 2004 deve ser afastada.

Finalmente, quanto a este ponto, cumpre registrar o andamento do processo nº 16832.000109/2009-31, em que foram constituídos os créditos tributários de IRPJ, e de cujos autos a Autoridade Julgadora em primeira instância houve por bem aproveitar os argumentos contrários à glosa da depreciação de imóveis, trazendo-os para o presente processo. Aquele outro processo foi julgado em segunda instância, o mérito dessa infração foi lá revisto e foi dado provimento parcial ao recurso de ofício, mediante o Acórdão nº 1101-000.755, de 14/06/2012, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

DEPRECIÇÃO. IMÓVEIS. EDIFICAÇÃO. LAUDO PERICIAL.

Para que o contribuinte possa contabilizar depreciação de prédio é necessário que exista: ou o controle de seu valor; ou laudo pericial distinguindo o custo do prédio e do terreno. Constatada a inexistência de controle de valor e de laudo, cabe o lançamento de ofício.

Diante do exposto, a decisão de primeira instância merece reparo. A parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis) é matéria não impugnada, pelo que voto pelo provimento parcial do recurso de ofício, quanto a este ponto, restabelecendo-se as exigências não alcançadas pela decadência.

A seguir, é de se verificar a parcela da infração 001 do auto de infração (redução indevida do lucro líquido), correspondente às infrações 01 e 02 do Termo de

Constatação (respectivamente, receitas financeiras da competência de 2004, apropriadas em 2005; e receitas financeiras das competências de 2005, 2006 e 2007). O julgador *a quo* considerou que houve mera inobservância do regime de competência, não havendo tributo a lançar, mas tão somente juros e multa de mora decorrente da postergação. Como não foi esse o lançamento, essa parcela da exigência foi afastada.

No que toca às receitas financeiras da competência de 2004 (parcela da infração 001 do auto de infração, correspondente à infração 01 do Termo de Constatação), o próprio Fisco, no momento do lançamento, admite (fl. 472) que foram oferecidas à tributação com inobservância do regime de competência, em 2005. Desde que nesse ano-calendário (2005) o contribuinte apurou CSLL a pagar em todos os trimestres (vide DIPJ às fls. 23/54 e, especialmente, a Ficha 17 – Cálculo da CSLL – às fls. 42/45), resta evidenciado que a inobservância do regime de competência provocou o efeito de postergação do pagamento do tributo para exercício posterior àquele em que seria devido, na exata dicção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77. Assim, somente seria cabível o lançamento de diferença de tributo (inexistente, no caso), multa moratória e juros durante o período postergado. Correta, pois, a decisão da DRJ que cancelou essa parcela do lançamento, e deve ser negado provimento ao recurso de ofício, quanto a este ponto.

A situação é semelhante, mas não tão clara, no que tange às receitas financeiras das competências de 2005, 2006 e 2007 (parcela da infração 001 do auto de infração, correspondente à infração 02 do Termo de Constatação). O julgador *a quo* considerou que, também aqui, teria havido mera inobservância do regime de competência, tendo sido as receitas em questão oferecidas à tributação no ano-calendário 2008, fato que não teria sido observado pelos Auditores-Fiscais autuantes. O seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido é esclarecedor:

20.6.13. Os Auditores Fiscais Autuantes afirmam, no Termo de Constatação (fl. 478), que a receita financeira das aplicações feitas no ano de 2005 não tinham sido oferecidas à tributação quando da lavratura do Auto de Infração (a referida lavratura se deu em 13/04/2009 e a ciência da Interessada em 27/04/2009), ***“pois as mesmas foram resgatadas no ano de 2008 e a DIPJ ainda não tinha sido entregue pelo contribuinte”***. (Grifei)

20.6.14. O fato de que a DIPJ do ano-calendário de 2008 não tenha sido entregue em 13/04/2009 ou em 27/04/2009 não significa que a Interessada tenha ou não oferecido à tributação as receitas financeiras em foco no ano-calendário de 2008. Lembremo-nos que a DIPJ do ano-calendário de 2008 serve para a Interessada dar as informações econômico-fiscais do ocorrido no ano-calendário de 2008. Pelas DCTF do 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano de 2008, assim como pelos registros contábeis desses períodos e de auditoria feita pelo Fisco, era perfeitamente possível aos Auditores saberem se a Interessada havia ou não oferecido à tributação, quando do resgate das aplicações financeiras no ano-calendário de 2008, as receitas financeiras das aplicações feitas no ano-calendário de 2005. É na DCTF que o contribuinte confessa os seus débitos e não na DIPJ.

20.6.15. Provavelmente, os Auditores Autuantes não verificaram se, de fato, a Interessada ofereceu à tributação, em 2008, as receitas financeiras das aplicações feitas em 2005, porque para eles não haveria modificação no lançamento, já que, como visto, para as aplicações feitas nos anos de 2002 e 2003, com resgate no ano de 2005, os Autuantes fizeram o lançamento em 2004, pelo regime de competência, sem levar em consideração as receitas financeiras oferecidas à tributação, quando do resgate, pelo regime de caixa, no ano-calendário de 2005.

20.6.16. Compulsando os autos, não resta dúvida de que a Autoridade Fiscal deveria ter analisado a escrituração contábil da Interessada no ano-calendário de 2008 para verificar se ela, quando dos resgates, em 2008, das aplicações financeiras efetuadas no ano-calendário de 2005, reconheceu contabilmente as receitas financeiras em questão, bem como pelo exame da DCTF, se a CSLL apurada contabilmente foi nela declarada. Em caso afirmativo, isto é, se houve o registro contábil das receitas financeiras em foco no ano de 2008 e se ela foi oferecida à tributação mediante declaração de débito da CSLL que computou em sua apuração essas receitas financeiras, o Fisco deveria proceder como descrito nos itens 20.6.1. a 20.6.11. deste voto. Obviamente, se a Interessada não tivesse oferecido à tributação as referidas receitas financeiras, então não se estaria diante de um lançamento por postergação e, em princípio, estaria correto o lançamento efetuado.

20.6.17. Consultei a DIPJ 2009 (ano-calendário de 2008), e verifiquei que a Interessada informou como Outras Receitas Financeiras (fls. 692/695) os valores de R\$ 25.815.909,38 (1º trimestre de 2008), R\$ 122.337.458,61 (2º trimestre de 2008), R\$ 97.680.469,68 (3º trimestre de 2008) e R\$ 22.158.481,66 (4º trimestre de 2008), num total de R\$ 267.992.319,43 (25.815.909,38 + 122.337.458,61 + 97.680.469,68 + 22.158.481,66) no ano de 2008. Numa análise perfunctória, pode-se dizer que este valor é compatível com o apurado pelo Fisco, uma vez que, pelo regime de competência, para as aplicações financeiras feitas em 2005 com resgate em 2008, o Fisco apurou uma Receita Financeira, de 2005 a 2007, de R\$ 194.092.050,96 (R\$ 46.635.824,00 em 2005, R\$ 77.367.048,34 em 2006, e R\$ 70.089.178,62 em 2007), o que mostra ser possível, mesmo considerando a Receita Financeira faltante, pelo regime de competência, de 2008, e outras receitas financeiras de aplicações financeiras que não as consideradas neste processo, a expressiva Receita Financeira informada pela Interessada na DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 267.992.319,43. Além disso, verifiquei na DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, que a CSLL a Pagar apurada nesta Declaração (fls. 671/678) foi de R\$ 1.986.273,13 (1º trimestre de 2008), R\$ 10.994.595,24 (2º trimestre de 2008), R\$ 8.893.547,66 (3º trimestre de 2008) e R\$ 2.451.778,02 (4º trimestre de 2008), valores estes que foram confessados tempestivamente em DCTF e pagos no vencimento (conforme pesquisas de fls. 651/670).

20.6.18. Voto, pois, pela improcedência do lançamento da CSLL, nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, decorrente das receitas financeiras apuradas no regime de competência das aplicações financeiras efetuadas no ano-calendário de 2005 e resgatadas no ano de 2008.

Como se pode observar, a autoridade julgadora *a quo* limitou-se a constatar que as receitas financeiras levadas à tributação na DIPJ do ano-calendário 2008 superavam, em valor, aquelas tidas pelo Fisco por omitidas nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007. Com isso, aceitou como certo que estas se encontravam incluídas naquelas, ou seja, que as receitas não oferecidas à tributação pelo regime de competência nos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 o teriam sido, pelo regime de caixa, no ano-calendário 2008, caracterizando, assim, mera postergação no pagamento do tributo e levando ao afastamento do crédito tributário lançado.

Por não partilhar da mesma certeza, o Colegiado, em oportunidade anterior, resolveu converter o julgamento em diligência, com o resultado de fls. 939/948.

Ressalto, inicialmente, que grande parte da documentação solicitada pelo Auditor-Fiscal encarregado da diligência não foi apresentada pelo contribuinte, em face da alegação (comprovada, diga-se, e não refutada em nenhum momento pelo Fisco) de ocorrência de incêndio na sede da empresa, com a destruição de grande parte dos arquivos contábeis e

fiscais. Não obstante, o Auditor-Fiscal procedeu a minuciosa análise, com base nos documentos dos autos e nos registros contábeis que puderam ser obtidos a partir do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). Dessa análise, destaco:

- Dentre as aplicações financeiras efetuadas em 2005, com resgate previsto para 2008, que originaram a infração 02 do Termo de Constatação, foram identificados resgates antecipados ocorridos em 2006, que não foram considerados quando do lançamento. Ainda, o Auditor-Fiscal conseguiu apurar que os valores resgatados foram oferecidos à tributação pela CSLL no ano-calendário 2006. Confirma-se, quanto a esta parcela, que o lançamento não pode subsistir na forma em que levado a efeito, e o Auditor-Fiscal relaciona os valores a excluir do auto de infração na Tabela 6 (fl. 947), totalizando R\$ 5.288.707,47.
- Prosseguindo em seu trabalho, o Auditor-Fiscal conseguiu fazer o cruzamento e identificar grande parte das aplicações financeiras efetuadas em 2005, com resgate previsto para 2008, que originaram a infração 02 do Termo de Constatação, que foram efetivamente resgatadas em 2008, e assim registradas na contabilidade naquele ano. As aplicações financeiras nessa situação foram listadas na Tabela 4 (fls. 944/945), totalizando juros recebidos de R\$ 193.732.526,51. No entanto, aqui o Auditor-Fiscal encarregado da diligência frisou que *“a escrituração contábil do contribuinte só faz prova a seu favor se comprovada por documentos hábeis”* (art. 923 do RIR/99). Como não foram apresentados os documentos de suporte da escrituração contábil, esses valores não foram incluídos nas conclusões do Auditor-Fiscal.

Sobre o ponto anterior, no entanto, devo observar que se trata de aplicações financeiras, sobre cuja existência não há qualquer litígio, mas tão somente sobre o momento em que deveriam ser registradas as receitas financeiras delas decorrentes, e se de fato esse registro teria ocorrido. Em assim sendo, entendo que a identificação dos registros contábeis de receitas financeiras no montante de R\$ 193.732.526,51 em 2008, associadas inequivocamente ao resgate da maior parte das aplicações financeiras objeto de análise não pode ser sumariamente descartado por falta de documentação de suporte, especialmente na situação concreta, em que os documentos deixaram de ser apresentados por conta de sinistro, cuja comprovação foi apresentada ao Fisco e não questionada.

Em adição a isso, lembro que o montante das receitas financeiras objeto de autuação neste item, considerando os anos-calendário 2005, 2006 e 2007, foi de R\$ 194.092.050,96 (= R\$ 46.635.824,00 + R\$ 77.367.048,34 + R\$ 70.089.178,62), dos quais R\$ 5.288.707,47 foram comprovadamente resgatados e oferecidos à tributação no ano-calendário 2006, restando, portanto, a esclarecer a diferença de R\$ 188.803.343,49, inferior ao total de receitas financeiras identificadas na Tabela 4 da diligência.

Se, a essas considerações, trouxermos novamente à baila as constatações feitas pela Autoridade Julgadora em primeira instância (item 20.6.17, anteriormente transcrito), no sentido da compatibilidade dos valores oferecidos à tributação em 2008 (conforme análise da DIPJ) e da apuração de CSLL a pagar e efetivo pagamento em todos os trimestres daquele ano-calendário, considero que o conjunto probatório dos autos é suficiente para firmar a convicção deste julgador acerca da impropriedade do lançamento, na forma como este item foi levado a efeito. Não se trata de redução indevida do lucro líquido, como autuado, mas de mera inobservância do regime de competência, diante do que caberia tão somente lançamento de diferença de imposto (se existente) e de multa e juros.

Voto, então, por negar provimento ao recurso de ofício, também quanto a este item (parcela da infração 001 do auto de infração, correspondente à infração 02 do Termo de Constatação).

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso de ofício, para restabelecer parcialmente a exigência correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis – parte da infração 001 do auto de infração), nas parcelas não alcançadas pela decadência.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente argúi a nulidade absoluta do auto de infração, por “*conter erros conceituais e estruturais globais, o que se deflui do simples confronto entre conceito legal e o procedimento adotado pelo Senhor Fiscal*”. Defende que do lançamento nada poderia ser aproveitado. Prossegue apontando o que, por sua ótica, seriam critérios contraditórios adotados pelo Autuante no que toca ao reconhecimento das receitas financeiras nos anos-calendário de 2004 a 2007, e insiste no pedido de perícia.

Todos estes argumentos já haviam sido trazidos em sede de impugnação e fundamentadamente rejeitados pelo acórdão recorrido. Com efeito, a alegação geral de nulidade não é aceitável, cabendo à interessada demonstrar especificamente onde ou em que residiria. Inexiste, no caso, qualquer cerceamento ao seu direito à ampla defesa e ao contraditório, sendo certo que as infrações apontadas pelo Fisco o foram com clareza, minuciosamente descritas e com explícito embasamento legal, de tal forma a permitir sua compreensão pela interessada, que delas se defende com desenvoltura.

Quanto aos alegados erros ou contradições nos critérios de reconhecimento das receitas financeiras, ainda que existentes, poderiam, quando muito, causar o afastamento das exigências correspondentes pelo mérito, mas nunca eivar de nulidade todo o lançamento, como quer a recorrente. Tais argumentos podem ser aproveitados, e efetivamente o foram, onde cabível, quando da apreciação da parcela da infração 001 do auto de infração correspondente às infrações descritas no Termo de Constatação como nº 02 (receitas financeiras da competência de 2004 apropriadas em 2005) e nº 03 (receitas financeiras da competência dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007), no recurso de ofício.

O pedido de perícia também se revela descabido, visto que a prova a ser produzida nos autos é de natureza documental, a cargo das partes interessadas, e inexistente a necessidade de conhecimento específico a justificar a realização de perícia. Ademais, quaisquer esclarecimentos ou provas adicionais que porventura se fizessem necessárias foram trazidas aos autos por ocasião da diligência determinada por este Colegiado. O processo reúne os elementos necessários para a convicção dos Conselheiros, e o pedido deve, então, ser rejeitado.

Finalmente, constato que a infração nº 002 do auto de infração – Falta de Recolhimento da CSLL –, correspondente à infração descrita no Termo de Constatação como nº 04 (fls. 480/481), não foi objeto de recurso voluntário, pelo que a exigência correspondente se torna definitiva no âmbito administrativo.

No que toca ao recurso voluntário, portanto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e o pedido de perícia.

CONCLUSÃO

Em conclusão, encaminho meu voto como segue:

- a) Recurso de ofício: dar provimento parcial para restabelecer parcialmente a exigência correspondente à infração 03 do Termo de Constatação (glosa da depreciação de imóveis – parte da infração 001 do auto de infração), nas parcelas não alcançadas pela decadência.
- b) Recurso voluntário: rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e o pedido de perícia, negando-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha