



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004236/2010-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.646 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO METALÚRGICA ATLAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

PREJUÍZO FISCAL. GLOSA. COMPENSAÇÃO. EFEITOS DE AUTUAÇÕES ANTERIORES NO SALDO.

Correta a glosa de prejuízo fiscal quando autuações referentes a períodos de apuração anteriores ao fato gerador aqui tratado recompõem e reduzem o valor de prejuízo fiscal passível de compensação dos anos posteriores.

PREJUÍZO FISCAL. GLOSA. COMPENSAÇÃO. VALORES REGISTRADOS A DESTEMPO UNICAMENTE NA PARTE B DO LALUR. IMPOSSIBILIDADE.

A determinação e o registro de prejuízos fiscais, mesmo que estes venham a ser identificados em períodos posteriores, deve ser precedida de apuração realizada na parte A do LALUR a partir dos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do Lucro Real, desde que não decorrido o lustro decadencial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DECADÊNCIA. REVISITAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS DECAÍDOS, CUJOS EFEITOS SE DERAM EM PERÍODO NÃO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE.

A decadência representa a perda do direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento fiscal, e tem como termo final o prazo de 5 anos contados: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (conforme inciso I, do art. 173 do CTN); ou b) da ocorrência do fato gerador do tributo (nos termos do § 4º do art. 150 do CTN). Em ambos os casos, o termo inicial está intimamente ligado à ocorrência do fato gerador, e não a de fato antecedente a ele. A partir deste raciocínio, a Fiscalização pode solicitar informações referentes a fatos ocorridos há mais de 5 anos do fato gerador, desde que determinados fatos tenham influenciado no período ainda não alcançado pela decadência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Severo Chaves, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração de IRPJ e CSLL. Por bem retratar os fatos que permeiam os presentes autos, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito sobre a contribuinte acima identificada, foram lavrados Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 643/644) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 648/649), resultantes de glosa de compensação das bases apuradas com saldos insuficientes de prejuízos e bases negativas de períodos anteriores.

Os fatos que ensejaram a autuação e os respectivos enquadramentos legais encontram-se descritos a fls. 644 e 649:

"001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES.

Compensação indevida de prejuízo(s) fiscal(is), em função de insuficiência de saldo, apurado pelo cotejo entre os dados declarados na DIPJ e o saldo de prejuízo(s) fiscal(is) acumulado(s), controlado(s) por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal-IRPJ, desta data, que é parte integrante do presente Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Val. Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006	R\$ 4.594.144,88	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.

..." (fl. 644)

"001 - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES**COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES**

Compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista saldo(s) insuficiente(s) de base de cálculo negativa, apurado(s) pelo cotejo entre os dados declarados na DIPJ e o saldo de base(s) de cálculo negativa(s) da CSLL acumulada(s), controlada(s) por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal-CSLL, desta data, que é parte integrante do presente Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i> <i>Ocorrência</i>	<i>Val. Tributável ou Contribuição</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2006 12/2006	R\$ 7.189.591,82	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

*Art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 16 da Lei nº 9.065/95;
Art. 37 da Lei nº 10.637/02.*

..." (fl. 649)

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Crédito Tributário (em reais)	1.148.536,21	Imposto
	861.402,15	Multa proporcional (75%)
	458.610,50	Juros de mora (cálculo até 30/11/2010)
	2.468.548,86	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Crédito Tributário (em reais)	647.063,26	Contribuição
	485.297,44	Multa proporcional (75%)
	258.372,35	Juros de mora (cálculo até 30/11/2010)
	1.390.733,05	TOTAL

A autoridade fiscal elaborou dois Termos de Verificação Fiscal, um relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 626/631) e outro relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 635/640):

Termo de Verificação Fiscal – IRPJ

A fiscalização constatou divergência entre os valores controlados pela Receita Federal do Brasil através do SAPLI e os valores registrados no LALUR e utilizados na DIPJ 2007, a título de saldo de prejuízos fiscais acumulados, conforme abaixo:

Saldo acumulado até 31/12/2005			Diferença de saldo
Prej. Fiscal	Sistema SAPLI	LALUR	
Atividade Geral	1.967.636,66	6.561.781,54	4.594.144,88

A divergência de saldos tem origem em fatos observados nos anos-calendários de 1994, 1997 e 2002.

Prejuízos compensados pela empresa no ano-calendário de 2006, com origem no ano de 1994:

- ☐ A fiscalização apurou falta de registro nos controles da empresa das alterações decorrentes da redução de prejuízos fiscais do ano-calendário de 1994, conforme decisão de segunda instância no processo de Auto de Infração nº 13802.000447/98-97;
- ☐ foram elaboradas as planilhas 1, 2, 3 e 4, demonstrando a fiscalização nesta última que os valores de prejuízos controlados pelo SAPLI espelham de forma incontestada a decisão de 2ª instância, em que houve a absorção de parte dos prejuízos fiscais declarados na DIPJ/95 da empresa, diminuindo os valores sujeitos a cobrança no processo administrativo nº 13802.000447/98-97. Esclareceu, ainda, que:

"a redução de prejuízos pelo fisco no ano calendário de 1994, não se confunde com a lide judicial quanto ao diferimento da correção monetária IPC/BTNF. A utilização de prejuízos pela autoridade julgadora foi de fato, uma recomposição da base de cálculo (Lucro Real/Prejuízo Fiscal) em função do lançamento consignado nos Autos e mantido pela autoridade julgadora. Mensalmente, sobre a parcela do lançamento compensado com prejuízos fiscais declarados não ocorreu o fato gerador do IRPJ, consequentemente, a cobrança do tributo" (fl. 628).

Apropriação na parte B do LALUR de prejuízos não operacionais de R\$ 1.414.101,87, com origem no ano-calendário de 1997:

- ☐ a fiscalização constatou que a empresa registrou na parte B do LALUR no ano-calendário de 1997 a importância de **R\$ 1.414.101,87**, como prejuízo não operacional pela venda de bem do ativo permanente, não constando esse prejuízo no SAPLI, que traduz a DIPJ do exercício financeiro de 1998;
- ☐ segundo informado pela empresa em 16/08/2010, este valor teria origem no resultado negativo apurado na alienação de um terreno, tendo sido controlado na parte B do Livro LALUR a partir do ano de 1997 e informado à Receita Federal na DIPJ/98, ficha 20-Demonstração dos Lucros e Prejuízos acumulados;
- ☐ Foram anexadas cópias dos seguintes documentos pertinentes ao bem alienado - terreno no Município de Santo André-SP: escritura de aquisição, em 16/01/90; Instrumento Particular de promessa de compra e venda parcelada, de 22/03/96 e escritura de transferência do imóvel, de 31/07/97;
- ☐ A apropriação realizada não foi aceita conforme análise detalhada pela autoridade fiscal a fl. 629:

6.3. Na verificação da DIPJ/98 no Sistema da Receita Federal do Brasil, constata-se que de fato foi informado o valor questionado na ficha 20, a título de ajuste de exercícios anteriores.

Entretanto, na ficha 06 da mesma DIPJ, consta que transcreve a apuração do Lucro Líquido do exercício, existem apropriados no ano

calendário de 1997, como resultados não operacionais os seguintes valores:

Ficha 06	DIPJ EX-1998 - nº 3175369-29	Valor em R\$
Linha 21	Lucro Operacional	-15.013.107,00
Linha 22	Rec. alien. bens/dir. ativo perm.	1.513.918,17
Linha 23	Outras Rec. não operacionais	1.836.177,64
Linha 24	(-) Val.cont.Bens/Dir. alienados	0,00
Linha 25	(-) Outras desp.não operacionais	1.093,11
Linha 26	Resultado do período base	-11.664.104,30
Linha 35	Lucro Líquido do período base	-11.664.104,30

6.4. De acordo com a legislação em vigor, a base de cálculo do IRPJ em cada ano-calendário é igual ao Lucro Real, isto é, ao Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões legalmente previstas (art. 219 c/c art. 247 e §§, ambos do RIR/99). Ainda, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, ao tratar da compensação de prejuízos fiscais em seu artigo 509 estabelece que é compensável o prejuízo fiscal apurado na demonstração do Lucro Real e registrado no LALUR.

6.5. Como se observa no item 6.3, acima, na apuração do Lucro Líquido do ano calendário de 1997 não foi especificado o valor contábil do bem alienado (linha 24/ficha06 da DIPJ). Foi apenas preenchido o item referente à receita da alienação de bens e direitos do ativo (linha 22/ficha 06). Para produzir efeitos fiscais, esse valor contábil do bem alienado, quer no ano calendário de 1997, incluído sob outra rubrica da DIPJ, quer no ano de 1996, quando da efetivação do contrato de promessa de compra e venda, obrigatoriamente teria que ter transitado em conta de resultado pela baixa do ativo e reduzido o Lucro Líquido do período em que efetivada essa baixa e consequentemente, o Lucro Real, base de cálculo do IRPJ.

6.6. Prejuízos gerados em exercícios anteriores, quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida conta de patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de ajustes de exercícios anteriores e não influenciarão na base de cálculo do IRPJ. Considerar para efeito de compensação prejuízos apurados na alienação de bens e que transitaram como ajuste de anos anteriores diretamente na Demonstração de Resultado do Exercício no ano-calendário de origem, contraria as disposições do art. 509 e §§ do RIR/99.

Apropriação na parte B do LALUR de prejuízos decorrentes de ajustes de anos anteriores, no montante de R\$ 207.489,44, com origem no ano-calendário de 2002:

☐ segundo informado pela empresa em 16/08/2010, este valor foi adicionado ao saldo de prejuízos fiscais acumulados na parte B do LALUR de 2002, se refere a uma provisão reconhecida contabilmente em 1999 e que não foi excluída para fins fiscais quando de seu estorno, motivo pelo qual a empresa efetuou o ajuste em seu LALUR;

☐ A adição realizada pela empresa não foi aceita conforme análise da autoridade fiscal a fl. 630:

7.2 Pelo que se constata, na DIPJ/03, a empresa no ano calendário de 2002 apurou um lucro real de R\$ 9.542.270,30 e compensou saldos de prejuízos fiscais que totalizavam R\$ 2.862.681,09. Na parte B do LALUR de cópia anexa as fls. 203 deste processo, há a inclusão a crédito de prejuízos a compensar da importância de R\$ 207.489,44, em 31/12/2002, com o seguinte histórico: - "base negativa apurada nesta data (Ernst & Young)".

7.3. De igual forma ao já esclarecido no item 6, acima, não há como acatar a argumentação da empresa sobre o ajuste acrescentando o estoque de prejuízos fiscais e efetuado apenas na parte B do LALUR do período base de 2002, pois, a reversão de provisões, obrigatoriamente, tem que transitar na parte A do LALUR, no ano da ocorrência do fato para produzir efeitos fiscais. No ano calendário de 2002, houve apuração de Lucro Real.

7.4. A partir do advento da Lei 8.981/95, os estoques de prejuízos fiscais são compensáveis por prazo indeterminado, portanto, independem da data de formação. Porém, obrigatoriamente, essa formação se dá pelo Lucro Líquido, ajustado pelos acréscimos e exclusões legalmente previstas e demonstrado na parte A do LALUR da data de origem.

7.5. Quaisquer ajustes do Lucro Real e/ou prejuízo fiscal, quer para lançamentos de exclusões legalmente permitidas reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quer de adições obrigatórias que as aumentem, só produzem efeitos fiscais quando efetuados na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real. Não decorrido o lustro decadencial e constatados erros que afetaram o lucro real ou prejuízos fiscais, a empresa deveria/poderia saná-los, registrando esses erros no Demonstrativo do Lucro Real do período base da ocorrência, informando o fato ao fisco, através de declaração retificadora.

Termo de Verificação Fiscal – CSLL

☐ a fiscalização constatou divergência entre os valores controlados pela Receita Federal do Brasil através do SAPLI e os valores registrados no LALUR e utilizados na DIPJ 2007, a título de saldo de bases de cálculo negativas da CSLL acumuladas, conforme abaixo:

Saldo acumulado em 31/12/2005			Diferença
BC NEG. CSLL	Sistema SAPLI	LALUR	de saldo
Atividade Geral	6.117.744,02	13.307.335,84	7.189.591,82

☐ a divergência de saldos tem origem em fatos observados nos anos-calendários de 1994, 1997 e 2002.

Bases de Cálculo Negativas de CSLL compensadas pela empresa com origem no ano de 1994:

☐ A fiscalização apurou falta de registro nos controles da empresa das alterações decorrentes da redução de prejuízos fiscais do ano-calendário de 1994, conforme decisão de segunda instância no processo de Auto de Infração nº. 13802.000447/98-97;

□ foram elaboradas as planilhas 1, 2, 3 e 4, demonstrando a fiscalização nesta última que os valores de bases de cálculo negativas de CSLL controladas pelo SAPLI espelham de forma incontestada a decisão de 2ª instância, em que houve a absorção de parte das bases de cálculo negativas de CSLL declaradas na DIPJ/95 da empresa, diminuindo os valores sujeitos a cobrança no processo administrativo nº 13802.000447/98-97. Esclareceu, ainda, que:

"...a redução de bases de cálculo negativas da CSLL pelo fisco no ano calendário de 1994, não se confunde com a lide judicial quanto ao diferimento da correção monetária IPC/BTNF. A utilização das bases de cálculo negativas pela autoridade julgadora foi de fato, uma recomposição da base de cálculo da CSLL em função do lançamento consignado nos Autos e mantido pela autoridade julgadora. Mensalmente, sobre a parcela do lançamento compensado com bases de cálculo negativas da CSLL declaradas não ocorreu o fato gerador da CSLL, conseqüentemente, a cobrança do tributo.

..." (fl. 637).

Apropriação na parte B do LALUR de base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.414.101,87, com origem no ano-calendário de 1997:

□ a fiscalização reproduziu a análise relativa à apropriação de prejuízo no mesmo valor e período.

Alteração decorrente de ajustes aumentando a base de cálculo negativa da CSLL, no montante de R\$ 2.393.941,56, com origem no ano-calendário de 2002:

□ segundo informado pela empresa em 16/08/2010, este valor corresponderia à soma de três parcelas:

a) R\$ 207.489,44, se refere a uma provisão reconhecida contabilmente em 1999 e que não foi excluída para fins fiscais quando de seu estorno, motivo pelo qual a empresa efetuou o ajuste em 2002.

b) R\$ 1.518.840,00, se deve a vitória da empresa no processo nº93.0017588-2, que conforme decisão proferida, a empresa poderia deduzir integralmente e imediatamente a diferença resultante da correção monetária da Lei nº 8.200/91, a partir de 1993. Houve a apropriação à época no IRPJ, porém deixou de fazê-lo para a CSLL, motivando o ajuste em seu LALUR posteriormente (ano de 2002).

c) R\$ 667.612,12, se deve ao fato de ter a empresa, no fechamento de sua apuração no ano de 1992, deixado de considerar nos cálculos o valor da base negativa da CSLL do 1º semestre do ano e conseqüentemente, o estoque de bases negativas de CSLL restou diminuído. O ajuste em seu LALUR foi efetuado em 2002, para sanar o equívoco.

□ A adição da cotejada parcela de base de cálculo negativa não foi aceita pelas mesmas razões consignadas pela autoridade fiscal em relação aos prejuízos supostamente oriundos do ano-calendário de 2002.

Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 20/12/2010 (AR a fl. 653), a interessada apresentou, em 19/01/2011, a impugnação de fls. 657/705, acompanhada de documentos, na qual apresenta as alegações abaixo sintetizadas:

☐ Decadência do direito do Fisco de revisar as apurações anteriores ao ano-calendário de 2005 (1994, 1997 e 2002), nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, bem como, constantes de documentos que a impugnante não estava mais obrigada a manter e a fornecer, nos termos do artigo 195, do mesmo diploma;

☐ Quanto ao Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa com Origem em 1994, a impugnante não ajustou seu LALUR porque as autoridades lançadoras do processo fiscal nº 13802.000447/98-97 não utilizaram os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa existentes em 1994, quem os utilizou foi a autoridade de julgamento;

☐ é nula a parte da decisão de primeira instância que determinou a retificação do lançamento visando a utilização dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, eis que a competência da autoridade julgadora não alcança a função do lançamento;

☐ o litígio fiscal originado do citado processo administrativo ainda encontra-se em curso, nos autos da execução fiscal n.º 0037972-48.2009.4.03.6182 (2009.61.82.037972-8), na qual foi oferecida garantia ao juízo;

☐ caso a impugnante saísse vencedora no executivo fiscal, terá sido apenada com multa de ofício e juros moratórios pela utilização, em 2006, de prejuízo fiscal e base negativa de que era legítima detentora em 1994, sem a garantia de poder exercer seu direito de compensá-los, face à incerteza de apuração de futuros resultados positivos passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL;

☐ Quanto à Apropriação na Parte B do LALUR de R\$ 1.414.101,87 a título de Ajuste de Exercício Anterior (1996), a impugnante efetivamente registrou o prejuízo não operacional no exercício posterior ao de competência e diretamente na parte B do LALUR, o que não trouxe nenhum prejuízo ao Fisco, uma vez que não se obteve efeito diverso daquele que seria obtido caso referido resultado negativo tivesse sido atribuído ao período apropriado;

☐ o registro em período subsequente de custo, despesa ou dedução não tem repercussão fiscal, nos termos do artigo 34 da IN SRF nº 11/96;

☐ é inverídica a afirmação da Fiscalização de que a Impugnante teria compensado o prejuízo não operacional em questão diretamente em sua Demonstração de Resultado do Exercício ("DRE"), pois a Impugnante registrou o referido prejuízo diretamente na parte B do LALUR, sem transitar por resultado;

☐ ainda que tivesse ocorrido como alega a Fiscalização (que a Impugnante registrou na DRE a receita com a venda de ativo permanente, mas

não registrou o custo contábil desses ativos), a única prejudicada teria sido a Impugnante, que teria tributado uma receita não operacional que não lhe representou acréscimo patrimonial. Isso também em nada influenciaria no seu direito de proceder ao registro do prejuízo não operacional no LALUR;

☐ Foi correta a apropriação na Parte B do LALUR de R\$ 207.489,44, de R\$ 1.518.840,00 e R\$ 667.612,12 (item "7" dos Termos de Verificação Fiscal), que não acarretou efeito diverso daquele que seria produzido no exercício pertinente;

- ☐ a fiscalização não discutiu a ocorrência dos fatos, mas apenas o seu tratamento fiscal, sob o entendimento de que, para produzir efeitos fiscais, além do ajuste na parte B do LALUR no ano de 2002, a reversão de provisões teria que transitar na parte A do LALUR, no ano da ocorrência do fato;
- ☐ os ajustes promovidos configuraram mera postergação de exclusão e não tiveram efeito diverso daquele que teriam tido caso registrados no período de competência, não provocando qualquer prejuízo ao Fisco;
- ☐ a impugnante relata, nos itens 103 a 109, que no ano de 1999, ao invés de registrar em seu LALUR uma exclusão de R\$ 148.332,46 (correspondente às receitas com reversão de provisões, que não são tributáveis), realizou uma adição de R\$ 59.156,98, o que lhe demandou uma necessária exclusão de R\$ 207.489,44, o que foi feito em 2002, na Parte B do LALUR;
- ☐ se a Impugnante tivesse retificado sua DIPJ do ano de 1999 para realizar a exclusão dos R\$ 207.489,44 do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, como queria a Fiscalização, teria chegado no mesmo efeito que o seu registro na parte B em 2002, qual seja, a inclusão de montante de prejuízo fiscal e de base saldo de cálculo negativa de R\$ 207.489,44;
- ☐ a única prejudicada com o registro posterior de suas exclusões foi a própria impugnante, que teria adiantado tributos ao Fisco indevidamente;
- ☐ nos itens 124 a 140, a impugnante discorre sobre a glosa de R\$ 1.518.840,00, que seria uma mera transferência de base de cálculo negativa da CSLL de 1993 para 2002. Tal montante seria equivalente em 2002 a 1.832.798,38 UFIR, e corresponderia à parcela ainda não deduzida, remanescente do saldo devedor de correção monetária da diferença entre o IPC e o BTNF registrado em 31/12/1992 (total de 8.872.347 UFIR) (VER súmula CARF). A impugnante teria obtido autorização em sentença obtida em 1995 em mandado de segurança (doc. 13) para proceder com a imediata e integral dedução dessa despesa tanto para o IRPJ quanto para a CSLL;
- ☐ em 2002, pelo transcurso do prazo de 5 anos, já não mais havia possibilidade de retificar a DIPJ referente ao ano-calendário de 1993, como apontado pela fiscalização;
- ☐ nos itens 148 a 155, a impugnante sustenta que o valor de R\$ 667.612,12 seria relativa a base negativa da CSLL, apurada no primeiro semestre de 1992 (805.613,93 UFIR) e devidamente informada em DIPJ (doc 18) que, por equívoco constatado em auditoria realizada em 2002, deixou de ser informada no LALUR do ano-calendário de 1993 para posterior compensação;
- ☐ insurge-se contra a incidência de juros sobre multa e a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros, sobre as quais aponta ilegalidade;
- ☐ protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos e requer seja cancelado integralmente os Autos de Infração combatidos.

Recebida a impugnação, o processo foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – DRJ/SPO, que proferiu o Acórdão nº 16-83.683 – 5ª

Turma (v. e-fls. 1.100/1.117). Referido Acórdão, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação, conforme a ementa reproduzida abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS EM PERÍODOS ANTERIORES. SALDO INSUFICIENTE.

É cabível o lançamento de imposto sobre a parcela de lucro indevidamente compensada com saldo insuficiente de prejuízos apurados em períodos anteriores.

Podem ser compensados com os resultados positivos apurados em períodos subseqüentes os prejuízos devidamente apurados e registrados na escrituração fiscal do contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não se conformando com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso de e-fls. 1132/1178, através do qual praticamente repete os mesmos argumentos já expendidos quando da impugnação, à exceção do seguinte:

- 1) O equívoco constante da decisão de primeira instância: Erro formal não invalida o crédito da Recorrente (prevalência do princípio da verdade material) - O argumento de que o não preenchimento das condições procedimentais obstará o aproveitamento ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa da CSLL apurados não pode proceder, uma vez que tais saldos de prejuízo foram devidamente comprovados por meio de documentação hábil e idônea. Independentemente do preenchimento de procedimentos de apuração de tributos e prejuízos, a validade das exigências tributárias está diretamente relacionada à efetiva ocorrência dos eventos previstos nos antecedentes das normas jurídicas tributárias e, como verificado no presente caso, o Fisco sequer discute a ocorrência do fato, de modo que é certa a existência de seu prejuízo fiscal e de sua base de cálculo negativa da CSLL.

Assim, e conforme a jurisprudência do CARF, os erros de fato no preenchimento das obrigações acessórias (como o Lalur, por exemplo) não devem prejudicar o direito dos contribuintes, desde que tal crédito esteja devidamente demonstrado e lastreado em documentação hábil, como fez a Recorrente no presente caso. Por conta disso, ainda que se entenda que a Recorrente deixou de cumprir condições procedimentais, tais questões deveriam ser entendidas

como meros equívocos formais e, ante o evidente erro de fato, tem-se de rigor o reconhecimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL em favor da Recorrente, de modo que a decisão de primeira instância deve ser reformada e, por conseguinte, o auto de infração deve ser cancelado.

- 2) Apesar de demonstrada a insubsistência da glosa relativa às despesas com correção monetária cujo direito ao aproveitamento foi obtido no mandado de segurança nº 93.0017588-2– o que, repise-se, **não** foi questionado pela Autoridade Julgadora de primeira instância –, a DRJ manteve lançamento fiscal com base no entendimento de que, embora a empresa tenha ajuizado mandado de segurança para proceder a imediata e integral dedução das bases do IRPJ e da CSLL a parcela de correção monetária correspondente entre o IPC e o BTNF, a sentença teria assegurado o aproveitamento “imediato”, em 1991, do saldo devedor de correção monetária verificada em 1990, de modo que não teria sido autorizada a utilização do saldo devedor em 2002.

Contudo, a DRJ compreendeu equivocadamente o termo “imediato” utilizada pela sentença que concedeu a segurança para deduzir das bases do IRPJ e da CSLL a parcela de correção monetária correspondente entre o IPC e o BTNF.

Como bem relata a DRJ, “a legislação tributária (Lei nº 8.200/91) determinou o diferimento parcelado da dedução de eventual saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF verificada em 1990, do lucro real apurado de 1993 a 1998”. Ou seja, o saldo devedor, de acordo com a Lei nº 8.200/91, **não** poderia ser reconhecido em sua integralidade, sendo necessário “parcelar” seu aproveitamento ao longo de cinco anos.

Ocorre que a Recorrente, irresignada com a limitação imposta pela legislação, impetrou mandado de segurança, conforme reconhecido pela própria DRJ, que assim narrou: “ação mandamental ajuizada em 1993 [...], com pedido de reconhecimento do direito à integral dedução das bases do IRPJ e da CSLL, da parcela de correção monetária correspondente à diferença verificada entre o IPC e o BTNF, a que alude o artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.200/91”. 165. Ou seja, o pleito da Recorrente era que seu direito fosse reconhecido, sem que ficasse restrito ao ano-calendário de 1991. E nem poderia o ser, eis que o trâmite processual poderia ser moroso – como o foi – a ponto de que a sentença fosse proferida em algum período posterior – como ocorreu, eis que a decisão se deu apenas em 06.02.1995.

Assim, a sentença autorizou “o aproveitamento da diferença [...] integral e imediatamente”, no sentido de a Recorrente não estar sujeita ao diferimento/parcelamento disposto na Lei nº 8.200/91. Nada além disso. Até por isso, entender que seu aproveitamento deveria ser “imediato” já seria impossível, eis que a concessão da

segurança só ocorreu em 1995, quando o período em discussão seria o de 1991.

Desta feita, até por conta da impossibilidade temporal de o aproveitamento ser “imediato”, tem-se que a DRJ incorreu em evidente equívoco interpretativo do termo “imediato” constante da sentença, de modo que se valeu de premissa equivocada para a manutenção do lançamento fiscal. Por conta disso, de rigor a reforma da decisão de primeira instância para que o auto de infração seja cancelado nesse ponto.

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O recurso voluntário praticamente repetiu os mesmos argumentos em relação ao que havia posto na impugnação aos autos de infração. Os argumentos novos, conforme o relatado, serão tratados à medida em que formos analisando cada uma das matérias de que cuida o recurso voluntário. Assim, usarei da prerrogativa dada pelo art. 57, § 3º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para reproduzir os termos da decisão recorrida nos pontos em que temos o mesmo entendimento.

Da decadência do direito do Fisco de revisar as apurações de IRPJ e de CSLL anteriores ao ano-calendário de 2005

Neste ponto a Recorrente repete *ipsis litteris* os termos da impugnação, no sentido de que ao Fisco seria vedado revisar os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL sob o pretexto de verificar sua exatidão. No seu entender o prazo para a revisão de tais valores já teria se expirado à época da lavratura do auto de infração (ciência em 20/12/2010), por força do disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. No ponto, reproduzo o acórdão recorrido, com o qual me coaduno no entendimento de são totalmente descabidas as razões constantes do recurso voluntário.

Observa-se que a glosa fiscal não foi efetuada sobre "prejuízos e bases negativas apuradas", pois sem dúvida não houve revisão fiscal de resultados tributáveis apurados pelo contribuinte. O objeto da glosa foi a compensação do lucro líquido apurado em 2006 com prejuízos e bases negativas *não apuradas* em períodos anteriores.

Trata-se, outrossim, não de pretensão do Fisco em rejeitar saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados pelo contribuinte, mas de pretensão do

contribuinte a que sejam admitidos determinados "ajustes extemporâneos" no montante de tais saldos. Nesse caso, cabe observar a regra jurídica adotada pelo direito pátrio no sentido de que **a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato**, conforme se depreende do abaixo transcrito artigo 16, *caput*, III, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, e do artigo 333, do Código de Processo Civil, *verbis*:

Decreto nº 70.235, de 1972:

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**.*

CPC “Art. 333. O ônus da prova incumbe:

*I – ao autor, quanto ao **fato constitutivo** do seu direito;*

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Assim, sendo do interesse do contribuinte o controle de prejuízos e bases negativos acumulados para sua posterior utilização mediante compensação, é o contribuinte quem deve observar o artigo 195 do CTN, que em seu parágrafo único dispõe que "Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

À autoridade fiscal, a seu turno, cumpre observar os prazos decadenciais previstos para o lançamento, que se reportam ao fato gerador do crédito tributário, ainda que este se respalde em fatos pretéritos. Conforme Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 (alíneas “d” e “e” do item 49), no cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do CTN; tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

Assim, não se verifica a alegada decadência, eis que a ciência dos lançamentos deu-se em 20/12/2010 (fl. 653) e o fato gerador do crédito tributário ocorreu em 31/12/2006.

A decadência representa a perda do direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento fiscal, e tem como termo final o prazo de 5 anos contados: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (conforme inciso I, do art. 173 do CTN); ou b) da ocorrência do fato gerador do tributo (nos termos do § 4º do art. 150 do CTN). Note-se que, em ambos os casos, o termo inicial está intimamente ligado à ocorrência do fato gerador, e não a de fato antecedente a ele.

No caso, a fiscalização pode solicitar informações referentes a fatos ocorridos há mais de 5 anos do fato gerador, desde que determinados fatos tenham influenciado no período ainda não alcançado pela decadência. Como exemplo, um contrato de prestação de serviços firmado há mais 10 anos e que gera uma despesa em período não alcançado pela decadência não pode ter sua falta de apresentação fundada na alegação de decadência, pois o reflexo deste contrato foi ocasionado em período ainda não atingido pela caducidade, o que torna imperiosa sua apresentação.

No caso concreto, revela-se quase que absurda a idéia defendida pela Recorrente de que saldos de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas de CSLL relativas ao ano de 1992, por exemplo, que deixaram de ser reconhecidas no tempo certo, e o foram escrituradas na parte B do LALUR tão somente em 2002 para serem deduzidas da apuração do Lucro Real em 2006, não poderiam ser objeto de verificação por parte da Autoridade Fiscal.

Desta forma, afasto o pedido de decadência efetuado pela recorrente.

Prejuízos e bases negativas de CSLL com origem em 1994 - processo administrativo nº 13802.000447/98-27

Esta matéria refere-se à inexistência de registros nos controles Fiscais da Contribuinte relativamente às alterações decorrentes da redução de prejuízos fiscais e bases negativas do ano-calendário de 1994, resultantes de decisão terminativa na esfera administrativa do processo fiscal nº 13802.000447/98-97.

Segundo a Recorrente, a Autoridade Lançadora daqueles autos não teria utilizado os saldos de prejuízo fiscal e de bases de cálculo negativas existentes em 1994 quando da lavratura do auto de infração, providência levada a cabo pela Autoridade Julgadora que, ao assim proceder, teria extrapolado sua competência legal/regimental ao determinar a retificação do lançamento mediante a utilização dos referidos saldos acumulados.

As alegações do recurso, neste ponto, também são as mesmas apresentadas na impugnação. Dito isto, vejam o decidido pela DRJ/SPO:

Entretanto, compulsando os autos do processo fiscal nº 13802.000447/98-97, verifica-se que a própria contribuinte, em suas razões de impugnação, rechaça a constituição de crédito tributário em face da existência de prejuízos acumulados, alegando que a autuação poderia apenas reduzi-lo (o saldo de prejuízos acumulados).

De fato, em conveniente porém contraditório posicionamento, a impugnante imputa nulidade à decisão de autoridade julgadora que acatou pretensão subsidiária (utilização de prejuízos acumulados para desconstituição de crédito tributário) aduzida na impugnação daqueles autos.

Ademais, independentemente dos posicionamentos contraditórios apresentados pela ora impugnante, não se vislumbra qualquer nulidade na utilização dos prejuízos acumulados em 1994 determinada pela autoridade julgadora nos autos do processo fiscal nº 13802.000447/98-97. Uma das glosas efetuadas naqueles autos foi justamente sobre compensação de prejuízos de períodos anteriores sem observância do limite de trinta por cento, o que evidenciou a pretensão do contribuinte em consumir seus saldos de prejuízos e bases negativas para diminuição das bases tributáveis auditadas.

Esclarecendo a informação equivocada da defesa no sentido de que o litígio instaurado no processo fiscal nº 13802.000447/98-97 ainda persistiria, cumpre informar que não subsiste possibilidade de reversão da lide em favor da contribuinte na esfera administrativa, pois os autos já se encontram em processo de execução.

Quer dizer que para o presente auto de infração a Autoridade Julgadora que teria apreciado o processo nº 13802.000447/98-97 seria incompetente para decidir pela utilização dos saldos acumulados de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL para abater os

valores lançados mas, quando da impugnação do referido processo, teria feito pedido subsidiário justamente para tal? Realmente, o posicionamento da Recorrente é deveras contraditório e absolutamente incompreensível.

Ademais, não há o que se contestar em relação a uma decisão definitiva de mérito proferida pela última instância administrativa. A partir deste ponto, suas conclusões devem ser efetivadas independentemente de vir a ser objeto de questionamento judicial no âmbito de processo de execução fiscal. Não havendo determinação judicial específica, no caso, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, não há que se falar em suspensão da exigibilidade do crédito ou mesmo dos efeitos outros da decisão administrativa, como no caso, de alteração do saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL.

Portanto, também não procede a alegação da Recorrente de que “apesar de não ser mais possível qualquer reversão em âmbito administrativo, a decisão judicial favorável acarretará no imediato cancelamento do lançamento no que se refere a esta glosa, tendo em vista a recomposição de quase todo o saldo de prejuízo questionado pela Autoridade Fiscal neste processo”. A Recorrente parece querer fazer um exercício de futurologia que não cabe no presente caso. O processo administrativo não se move da forma como advoga a Recorrente. As normas processuais são claras quando se trata da definitividade da decisão administrativa, razão pela qual nego provimento ao recurso no ponto.

Prejuízo Fiscal e base negativa de CSLL com origem em 1997, no valor de R\$1.414.101,87

Aqui cuida-se do registro extemporâneo, diretamente na parte B do LALUR, do valor de R\$1.414.101,87 relativo a prejuízo não operacional obtido na venda de bem do ativo permanente. A venda do bem deu-se em 1996, entretanto o registro do prejuízo não operacional foi registrado na parte B do LALUR tão somente em 1997. O lançamento contábil deu-se na conta de ajuste de exercícios anteriores, no patrimônio líquido, não transitando pelo resultado no ano calendário de 1997. Ainda, a Recorrente declarou a ocorrência desse prejuízo na ficha 20 da DIPJ 1998 (Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados), a título de "Ajustes Devedores de Períodos Base Anteriores". Também neste caso, o recurso voluntário repete as alegações constantes da impugnação.

A decisão recorrida assim se pronunciou:

Enfrenta-se uma suposta postergação de uma exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL que, segundo a impugnante, não teria resultado em qualquer prejuízo ao Fisco.

Com efeito, a IN SRF n.º 11/96, em seu artigo 34, reconhece que as exclusões do lucro líquido em anos-calendário subsequentes àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste não poderão produzir efeito diverso do que seria obtido se realizadas na data prevista, ou seja, o contribuinte não pode ser apenado pelo registro em período subsequente de custo, despesa ou dedução que não tenha repercussão fiscal.

Contudo, a legislação atinente à postergação de tributos mostra-se inaplicável ao caso em apreço pois a matéria (postergação de tributos) pressupõe a realização do ajuste por exclusão de maneira extemporânea, o que não houve no caso em apreço, pois a impugnante acresceu o valor correspondente diretamente ao saldo de prejuízos ou bases negativos controlado em sua escrituração (Parte B do Lalur).

Importa destacar a premissa do "registro em período subsequente", sem o qual não há que se discutir sobre as possíveis repercussões fiscais.

Na realidade, antes de se verificar se houve ou não qualquer prejuízo ao Fisco, há que se averiguar se a interessada preencheu as condições procedimentais para efetivar a apropriação extemporânea de lançamento que influenciaria o lucro líquido de um período e, conseqüentemente, o saldo de prejuízos acumulados.

A impugnante sustenta que seu procedimento atende ao Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, segundo o qual, nos casos em que a sociedade constata a ocorrência de erro em sua contabilidade, pertinente a exercício anterior, deve fazer um lançamento a título de ajuste de exercício anterior em seu patrimônio líquido.

Nos termos da Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º, "Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes". No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito na determinação do lucro real, ela pode ser excluída ou deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, aquele a que efetivamente se refere a despesa ou a receita.

De fato, tendo a contribuinte constatado o erro posteriormente, o procedimento correto seria retificar a apuração do lucro líquido na Parte A do Lalur de 1996 e retificar a DIRPJ correspondente; contudo, a empresa limitou-se a incluir a parcela na conta Prejuízos Acumulados controlada na Parte B do Lalur a partir de 1997, tendo como embasamento do suposto equívoco um relatório de auditoria (Ernst & Young).

Ademais, o relatório de auditoria apresentado a fls.805/818 de fato conclui na necessidade de ajuste nos prejuízos acumulados pelo acréscimo de R\$ 1.414.101,87, mas não se evidencia a suposta correspondência com a alienação de imóvel por R\$ 850.000,00 a que se referem os documentos apresentados.

Não se contesta a ocorrência do fato (venda do imóvel), que inclusive não foi objeto de verificação fiscal, mas a possibilidade de qualquer perda dela decorrente integrar os prejuízos compensáveis pela impugnante, possibilidade esta que depende da regularidade do registro extemporâneo à luz das normas tributárias.

A apropriação realizada não foi aceita conforme análise detalhada pela autoridade fiscal a fl. 629:

6.3. Na verificação da DIPJ/98 no Sistema da Receita Federal do Brasil, constata-se que de fato foi informado o valor questionado na ficha 20, a título de ajuste de exercícios anteriores.

Entretanto, na ficha 06 da mesma DIPJ, fica esta que transcreve a apuração do Lucro Líquido do exercício, existem apropriados no ano calendário de 1997, como resultados não operacionais os seguintes valores:

Ficha 06	DIPJ EX-1998 - nº 3175369-29	Valor em R\$
Linha 21	Lucro Operacional	-15.013.107,00
Linha 22	Rec. alien. bens/dir. ativo perm.	1.513.918,17
Linha 23	Outras Rec. não operacionais	1.836.177,64
Linha 24	(-) Val.cont.Bens/Dir. alienados	0,00
Linha 25	(-) Outras desp.não operacionais	1.093,11
Linha 26	Resultado do período base	-11.664.104,30
Linha 35	Lucro Líquido do período base	-11.664.104,30

6.4. De acordo com a legislação em vigor, a base de cálculo do IRPJ em cada ano-calendário é igual ao Lucro Real, isto é, ao Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões legalmente previstas (art. 219 c/c art. 247 e §§, ambos do RIR/99). Ainda, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, ao tratar da compensação de prejuízos fiscais em seu artigo 509 estabelece que é compensável o prejuízo fiscal apurado na demonstração do Lucro Real e registrado no LALUR.

6.5. Como se observa no item 6.3, acima, na apuração do Lucro Líquido do ano calendário de 1997 não foi especificado o valor contábil do bem alienado (linha 24/ficha06 da DIPJ). Foi apenas preenchido o item referente à receita da alienação de bens e direitos do ativo (linha 22/ficha 06). Para produzir efeitos fiscais, esse valor contábil do bem alienado, quer no ano calendário de 1997, incluído sob outra rubrica da DIPJ, quer no ano de 1996, quando da efetivação do contrato de promessa de compra e venda, obrigatoriamente teria que ter transitado em conta de resultado pela baixa do ativo e reduzido o Lucro Líquido do período em que efetivada essa baixa e consequentemente, o Lucro Real, base de cálculo do IRPJ.

6.6. Prejuízos gerados em exercícios anteriores, quando reconhecidos contabilmente devem ter como contrapartida conta de patrimônio líquido. Esses registros poderão transitar pela conta de ajustes de exercícios anteriores e não influenciarão na base de cálculo do IRPJ. Considerar para efeito de compensação prejuízos apurados na alienação de bens e que transitaram como ajuste de anos anteriores diretamente na Demonstração de Resultado do Exercício no ano-calendário de origem, contraria as disposições do art. 509 e §§ do RIR/99.

Assim, não há como se reconhecer a integração da pretendida parcela na composição do saldo de prejuízos e do saldo de bases negativas acumulados no ano-calendário de 2006.

Primeiramente há que se considerar que o caso em apreço **trata da apuração e do registro de prejuízo fiscal** que teria sido identificado posteriormente ao encerramento do exercício de competência. O registro foi efetuado diretamente na parte B do LALUR, sem que tenha passado pela apuração do Lucro Real. No caso presente, trata-se de prejuízo não operacional auferido na venda de bem do ativo imobilizado que deveria ter sido contabilizado no ano calendário de 1996 mas foi registrado tão somente em 1997. Os lançamentos contábeis, neste caso, foram feitos a débito de conta redutora do patrimônio líquido (ajustes de exercícios anteriores) e a crédito da conta de ativo que registrava o bem alienado.

Tal situação se repete em outros fatos apontados pela Autoridade Fiscal e que serão objeto de apreciação no decorrer deste voto, razão pela qual adotarei um critério único para decidir em todos os casos objeto do auto de infração.

A Recorrente alega que o registro do prejuízo não operacional no exercício posterior ao de competência e diretamente na Parte B do LALUR, não teria trazido nenhum

prejuízo ao Fisco, uma vez que não se obteve efeito diverso daquele que seria obtido caso referido resultado negativo tivesse sido atribuído ao período apropriado.

O que teria havido, ainda segundo a Recorrente, foi mera postergação de uma exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, sem qualquer prejuízo ao Fisco. Cita a IN SRF nº 11/96, que em seu artigo 34, reconhece que, caso não produzam efeito diverso daquele que seria obtido com a realização na data apropriada, as exclusões em período subsequente não têm consequência fiscal.

IN SRF nº 11/96, artigo 34:

Art. 34. Para efeito de determinação do lucro real, **as exclusões** do lucro líquido, em período-base subsequente àquele em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

Também ressalta que a inexatidão temporal do registro de receitas e despesas somente poderia dar ensejo à exigência fiscal se dela resultasse postergação do pagamento de imposto ou redução indevida do lucro real, conforme o disposto no artigo 273 do RIR/99:

Artigo 273 do RIR/99:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração **de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução**, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

A tese expendida pela Recorrente é muito boa, bem fundamentada, porém, creio que não se sustenta ao analisarmos mais detidamente o caso concreto. Isso porque **não estamos tratando de exclusões realizadas em períodos subsequentes (IN SRF nº 11/96), nem de inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução (art. 273 do RIR/99)** mas, antes disso, estamos lidando com a apuração, determinação e o registro de prejuízos fiscais que foram identificados em períodos posteriores, alguns até em tempo muito além daquele em que teve origem.

Conforme o disposto no art. 509 do RIR/99, “*o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR*” ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º](#), e [parágrafo único](#)). Não é o caso dos autos, em que não houve a devida apuração na demonstração do lucro real, registrando a Contribuinte o prejuízo identificado a destempo tão somente na parte B do LALUR.

Aceitar o proceder da Recorrente como correto abriria um precedente perigoso, possibilitando, por exemplo, que os Contribuintes, ao identificar erros perpetrados em sua escrita 20 anos atrás, pudessem lançar diretamente no LALUR os respectivos valores apurados a destempo e passassem a utilizá-los sem qualquer controle por parte do Fisco. Isso seria inadmissível, mas aconteceu no caso do presente procedimento fiscal, como veremos mais adiante, com a identificação e registro de prejuízos fiscais auferidos em 1992 e registrados tão somente em 2002 para serem aproveitados em 2006.

Portanto, creio que melhor sorte não assiste à Recorrente, razão pela qual mantenho os termos da decisão recorrida, com os quais me coaduno, para negar provimento ao recurso no ponto. Apenas para fazer um contraponto ao alegado pela Recorrente no seu recurso voluntário, em argumentação inovadora em relação à impugnação, não se cuida, no caso concreto, de mero erro de procedimento escusável; trata-se, isso sim, da não realização de medida obrigatória e necessária ao atendimento da legislação tributária, mormente às regras que ditam a compensação de prejuízos fiscais apurados pelos Contribuintes em geral.

Assim, nego provimento ao recurso no ponto.

Prejuízos Fiscais e bases negativas de CSLL registradas em 2002

Após passar pelo exame de uma auditoria independente, em 2002, a Recorrente identificou alguns outros valores que deveriam ter sido apropriados aos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL e que teriam origem em períodos de apuração anteriores. Tais valores montam em R\$207.489,44 (relativo ao ano de 1999), R\$667.612,12 (referente ao período de 1992) e R\$1.518.840,00 (com origem em 1992).

No Relatório já tivemos a oportunidade de ver a origem de cada um desses valores, o que na visão deste Conselheiro não possui relevo para a solução da demanda. Digo isso porque o fundamental para tanto é a forma como foi realizado o registro de tais valores no LALUR, em sua parte B. Este é o ponto de união entre os 03 casos, reconhecidos/registrados tão somente em 2002 mas referentes a períodos compreendidos entre 1992 e 1999. Também neste caso, os argumentos traçados pela Recorrente no recurso voluntário são os mesmos já delineados na impugnação, razão pela qual reitero o disposto no art. 57, § 3º do RICARF, para reproduzir o teor integral do acórdão recorrido, que adoto como fundamentos para minha decisão:

De fato, sem discutir a ocorrência dos fatos alegados, a fiscalização rejeitou as referidas adições aos saldos de prejuízos acumulados e bases negativas de CSLL acumuladas, por conta do tratamento contábil e fiscal dado pela empresa, sob o entendimento de que, para ser utilizado na compensação com resultados positivos apurados em períodos posteriores, além do ajuste na parte B do LALUR no ano de 2002, tais valores teriam que transitar na parte A do LALUR, no ano da ocorrência do fato, e ser objeto de declaração retificadora.

Consoante consignado linhas atrás, não se pode concordar com a afirmação da impugnante no sentido de que "*os ajustes promovidos configuraram mera postergação de exclusão*", vez que os ajustes necessários simplesmente não foram promovidos, em período algum, e não há como se considerar "ajuste de exclusão" a mera adição de valor supostamente equivalente diretamente aos saldos controlados na Parte B do Lalur, sem que essas adições reflitam a apuração realizada na Parte A do Lalur.

A despeito da regularidade na apuração de determinada parcela de prejuízos ou bases negativas, cabe ressaltar que o direito à compensação de prejuízos e de bases negativas acumuladas vai além do dever de apuração dos resultados da empresa (que podem corresponder a prejuízo e base negativa de contribuição), dever este que se sujeita a regras contábeis e fiscais. Já a *compensação* de prejuízos e bases negativas submete-se a normas fiscais e tributárias, tendo como regra principal aquela inscrita

no artigo 509 do RIR/99, que em seu *caput* já delimita o conceito de "prejuízo compensável":

RIR/99, art. 509, caput:

"O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no Lalur"

Claro está que o registro exigido pela norma acima não se restringe à Parte B do Lalur, que se destina exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros. A exigência se refere à apuração realizada na parte A do Lalur, pois nesta é que são efetuados os lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do Lucro Real.

Assim, correto o entendimento da autoridade fiscal a respeito da formação dos prejuízos fiscais compensáveis, conforme trecho abaixo reproduzido da fl. 630:

7.4. A partir do advento da Lei 8.981/95, os estoques de prejuízos fiscais são compensáveis por prazo indeterminado, portanto, independem da data de formação. Porém, obrigatoriamente, essa formação se dá pelo Lucro Líquido, ajustado pelos acréscimos e exclusões legalmente previstas e demonstrado na parte A do LALUR da data de origem.

7.5. Quaisquer ajustes do Lucro Real e/ou prejuízo fiscal, quer para lançamentos de exclusões legalmente permitidas reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quer de adições obrigatórias que as aumentem, só produzem efeitos fiscais quando efetuados na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real. Não decorrido o lustro decadencial e constatados erros que afetaram o lucro real ou prejuízos fiscais, a empresa deveria/poderia saná-los, registrando esses erros no Demonstrativo do Lucro Real do período base da ocorrência, informando o fato ao fisco, através de declaração retificadora.

Como se vê, as parcelas que pretendeu a impugnante integrar aos saldos de prejuízos e bases negativas acumuladas não influenciaram o lucro líquido de qualquer período, eis que não houve registro ou retificação na Parte A do Lalur, conforme admitiu a impugnante. Exclusões que não foram efetivamente contabilizadas, que não entraram na composição do prejuízo ou base negativa de um período, não podem ser admitidas no cômputo do saldo acumulado da espécie, para efeitos da compensação permitida pelo artigo 509 do RIR/99.

Do exposto, voto por considerar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada, ratificando a glosa da compensação do lucro tributável com saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL oriundos de períodos anteriores e mantendo integralmente os créditos tributários constituídos.

Aqui reitero o que já posto no item anterior, quando tratamos de prejuízo não operacional obtido na venda de bem do ativo permanente. Também nestes casos, **não estamos tratando de exclusões realizadas em períodos subsequentes (IN SRF nº 11/96), nem de inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução (art. 273 do RIR/99)** mas, antes disso, estamos lidando com a apuração, determinação e o registro de prejuízos fiscais que foram identificados em períodos muito posteriores, alguns até, após 10 anos em que ocorridos.

Conforme o disposto no art. 509 do RIR/99, “o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR” ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º](#), e [parágrafo único](#)). Não é o caso dos autos, em que não houve a devida apuração na demonstração do lucro real, registrando a Contribuinte o prejuízo identificado a destempo tão somente na parte B do LALUR.

Aceitar o proceder da Recorrente como correto abriria um precedente perigoso, possibilitando, por exemplo, que os Contribuintes, ao identificar erros perpetrados em sua escrita 20 anos atrás, pudessem lançar diretamente no LALUR os respectivos valores apurados a destempo e passassem a utilizá-los sem qualquer controle por parte do Fisco. Isso seria inadmissível, mas aconteceu no caso do presente procedimento fiscal, com a identificação e registro de prejuízos fiscais auferidos em 1992 e registrados tão somente em 2002 para serem aproveitados em 2006.

Portanto, mantenho os termos da decisão recorrida, com os quais me coaduno, para negar provimento ao recurso no ponto. Também aqui a Recorrente alega que os procedimentos por ela realizados constituir-se-iam, no limite, de mero erros de procedimentais escusáveis; não concordando com tal assertiva, reitero que o proceder da Recorrente trata-se, isso sim, da não realização de medida obrigatória e necessária ao atendimento da legislação tributária, mormente às regras que ditam a compensação de prejuízos fiscais apurados pelos Contribuintes em geral. Igualmente, nego provimento às suas razões neste ponto.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves