



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

Processo n° 19647.010151/2007-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.362 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria Decadência e multa isolada
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA.

Se o sujeito passivo informa ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa, na medida em que a lei autoriza a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte, este ato administrativo deve ser promovido antes do decurso do prazo decadencial.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 105

A teor do regido pela Súmula CARF nº 105, até o período 2006 não cabem os lançamentos de multa isolada quando concomitantemente tenha sido imputada multa de ofício. Lançamentos que se cancelam.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e feito entre ambos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE) que, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento, para manter o IRPJ (principal) e a CSLL (principal), acrescidos de multa de ofício e juros de mora, na forma da legislação aplicável, bem como as multas e juros exigidos isoladamente, nos valores a seguir expostos:

Receita	Valor (R\$)
IRPJ	46.935.329,10
Multa exigida isoladamente (cód. 6378)	35.807.123,26
CSLL	14.611.270,19
Multa exigida isoladamente (cód. 6094)	12.941.291,58
Multa exigida isoladamente (cód. 6380)	20.504.689,41
Juros de mora exigidos isoladamente sobre IRRF (cód. 6583)	270.105,36

Tal crédito foi constituído por meio de autos de infração lavrados contra o contribuinte acima qualificado, correspondentes aos anos-calendário de 2001 a 2006, através dos quais se constituiu crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL e ao IR-Fonte, no valor total de R\$ 213.023.646,73, incluídos multas de ofício e juros de mora.

Nos autos de infração, foram consignadas, pelas autoridades autuantes, as seguintes irregularidades, ao final tipificadas:

1º Auto de Infração de IRPJ (fls. 10/14) — auto de infração reflexo (CSLL) às fls. 41/47

2.1. "001 — EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES N:40 AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (RECEITA DE RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA)". Houve redução indevida do lucro real em virtude da exclusão do lucro líquido de valores não

autorizados pela legislação do IRPJ, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

2º Auto de Infração de IRPJ (Ils. 16/34) — auto de infração reflexo (CSLL) às fls. 48/64

2.2. "001 — GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES". Houve compensação indevida de prejuízos fiscais apurado pelo contribuinte, tendo em vista os lançamentos das infrações efetuadas pela presente fiscalização, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

2.3. "002 — ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESPESA (INDEDUTÍVEL) DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO". Não se adicionou ao lucro líquido, na apuração do lucro real, despesa de amortização de ágio, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

2.4. "003 — MULTAS ISOLADAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CALCULO ESTIMADAS MENSAL". Houve falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada ajustada, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

3º Auto de Infração de IR-Fonte (fls. 71/77)

2.5. "001 — MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF NA DISTRIBUIÇÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO". Multa devida pela falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre distribuição de juros sobre o capital próprio efetuada pela empresa, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal;

2.6. "002 — JUROS ISOLADOS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE DISTRIBUIÇÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO À PESSOA JURÍDICA". Juros devidos pela falta de retenção e recolhimento do IRRF sobre distribuição de juros sobre o capital próprio efetuada pela empresa, conforme detalhado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

A decisão da 5ª Turma da DRJ/RECIFE restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PELA INCORPORADORA.

A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, não permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que não se extinguiu o investimento anteriormente realizado.

O ágio pago com fundamento em expectativa futura de lucro pode ser amortizado pela investidora quando ela absorve o patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão desta última, a teor do disposto no inciso HI do art. 386 do RIR, de 1999.

Também a investida pode amortizar o referido ágio quando absorver o patrimônio da investidora (incorporação às avessas), a teor do inciso II do § 6º do mesmo artigo.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não-recolhimento, ou o recolhimento a menor do tributo, sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

E cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e feito entre ambos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

IRPJ. DECADÊNCIA.

Na falta de pagamento antecipado do imposto, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Lançamento Procedente em Parte

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado excedeu o limite de alçada da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, a DRJ recorreu de ofício ao antigo Conselho de Contribuintes.

Inconformada, parcialmente, com a decisão da DRJ, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, conforme se verifica às folhas 1.574 e seguintes do processo digital.

Tal recurso foi apreciado em sessão desta Turma, com outra composição, No dia 08 de maio de 2012.

A decisão desta Turma, representada pelo Acórdão nº 1201-00.689 (fls. 2.077 e seguintes do processo digital), restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

NULIDADES. INEXISTÊNCIA.

Não se constata nos autos mudança de entendimento na decisão da DRJ, adotando os mesmos fundamentos do lançamento fiscal. Não há omissão quanto à análise da concomitância da multa isolada e da multa de ofício, conforme demonstrado nos autos.

AQUISICÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO.

A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que se extinguiu o investimento anteriormente realizado com a incorporação às avessas, a teor do inciso II do § 6º do artigo 386 do RIR/99.

A existência de documento (demonstrativo ou laudo) que contempla por metodologia o valor dos ativos em razão de rentabilidade futura permite que a contribuinte realize o aproveitamento do ágio apurado.

Inexistência de ágio interno, visto que o valor do ágio apurado na aquisição da Celpe foi transmitido às demais empresas pelo mesmo valor, conforme laudos juntados nos autos.

Empresa veículo utilizada sob fundamento econômico devidamente justificado nos autos.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO REDUÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL

Considerando que a dedutibilidade da despesa do ágio foi correta, o saldo de prejuízo fiscal em 2006 se mantém conforme declarado pelo Recorrente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. Sendo o ágio deduzido da base de cálculo reconhecido, não há que se falar em multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e feito entre ambos.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. MULTA APLICADA PELA FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA.

A Lei nº 11.488/2007, alterou também a redação do artigo 9º da Lei 10.426/02, revogando a aplicação de multa de ofício isolada, limitando a aplicação da multa de ofício apenas nos casos de não recolhimento do tributo.

Quando da lavratura do Auto de Infração a Lei nº 11.488/2007 já havia revogado parcialmente parte do dispositivo do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, de tal forma que aquela penalidade não poderia ser mais aplicada em razão da falta de recolhimento da multa de mora. Ainda mais quando a multa de mora já havia sido recolhida pelo contribuinte.

Recurso voluntário conhecido e provido.

DA RECEITA DE RECOMPOSIÇÃO TARIFÁRIA (RTE). RECURSO DE OFÍCIO.

A diligência respondida pela DRF confirmou a falta de compensação dos créditos de IRPJ e CSLL declarados pela empresa em sua DIPJ quando da apuração do lançamento relativo ao período de janeiro a julho de 2001.

A imputação fiscal foi reformada em decisão da DRJ, reconhecendo que a empresa registrou em sua contabilidade a receita para recomposição tarifária, permitindo, com isso, a exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.

Recurso conhecido e não provido.

Em 03 de julho de 2012, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada da decisão prolatada pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, tendo protocolizado recurso especial no dia 17/07/2012 (fls. 2.147 do processo digital), que restou admitido pelo despacho nº 1200-00.187 da Presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção (fls. 2.249).

Devidamente cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário e do Especial proposto pela Fazenda, o contribuinte apresentou, em 31/10/2013, as suas contrarrazões (fls. 2.266 e seguintes).

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 20 de janeiro de 2016, analisando o especial da Fazenda Nacional, por meio do Acórdão nº 9101-002.186, apresentou a seguinte decisão, *verbis*:

Decisão dos membros do colegiado: levantada a questão da distribuição por conexão do processo 10480.723383/201076, a Turma decidiu tratar-se de decorrência, mantendo o despacho de redistribuição por voto de qualidade. vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, André Mendes Moura, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, ficando prevento o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

1) Quanto ao conhecimento, por maioria de votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. A Conselheira Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada) votou pelas conclusões.

2) Por unanimidade de votos, declarada a nulidade da decisão referente ao Tema IRF, sendo a competência da 2ª Seção de Julgamento.

3) Quanto à decadência, por maioria de votos, anular a decisão com retorno os autos à Turma a quo, vencido o Conselheiro André Mendes Moura.

4) Quanto ao mérito do Tema Ágio, por maioria de votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional provido, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, mantendo as conseqüências em relação aos ajustes no estoque de prejuízos fiscais. A Conselheira Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada) votou pelas conclusões.

5) Quanto às multas por estimativa, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à Turma a quo para julgamento.

O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(Grifamos).

São os argumentos do Recurso Voluntário relativamente à decadência do direito de constituir os créditos tributários de IRPJ e da CSLL do ano-base de 2001 (fls 1.577 e seguintes do processo digital):

Ao apreciar a matéria, devidamente alegada na impugnação, a D. Turma Julgadora afastou a ocorrência do instituto da decadência por entender que, no presente caso, não há que se falar na aplicação da decadência prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ("CTN"), mas apenas a prevista no artigo 173, inciso I, daquele Código, pois não houve o pagamento antecipado do tributo questionado.

(...)

No entanto, como se sabe, para fins de determinação da regra de contagem da decadência (artigo 150, §40, ou artigo 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional), o fator determinante não é a existência ou não de pagamento antecipado, mas, sim, a modalidade de lançamento a que está sujeito determinado tributo.

Por sua vez, o que efetivamente determina a modalidade do lançamento é a legislação tributária, sobretudo, na hipótese de lançamento por homologação, se houver a previsão de que o sujeito passivo tem o dever legal de apurar o tributo devido e, se for o caso, efetuar o pagamento antecipado, conforme prevê o artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Ora, o próprio Código Tributário Nacional prevê que, para se determinar qual será a modalidade do lançamento, e por consequência qual será a regra para contagem da decadência, basta que a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de apurar o "quantum" devido e, se for o caso, antecipar o seu pagamento. Isso não quer dizer, por óbvio, que a ausência de pagamento antecipado desnatura a modalidade do lançamento aplicável àquele determinado tributo.

Efetivamente, como ocorreu no presente caso, a Recorrente apurou o montante das bases de cálculo, nos termos da legislação aplicável, no período de 2001, mas não efetuou o pagamento antecipado dos tributos pelo fato de ter sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, o que, claramente, não desnatura a modalidade do lançamento por homologação, como equivocadamente entendeu a D. Turma Julgadora.

(...)

Portanto, considerando-se que o termo inicial para contagem da decadência, no presente caso, é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores (artigo 150, § 4 0, do CTN), não há como não se reconhecer a decadência de parte dos créditos tributários em questão.

A seguir, extraído do recurso voluntário as alegações do sujeito passivo no tocante à impossibilidade da cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa (fls. 1.619 e seguintes do processo digital):

No entanto, conforme demonstrado na pega impugnatória, não poderá prevalecer a cobrança da aludida multa, tendo em vista que (i) no momento da lavratura dos autos de infração já haviam se encerrado os períodos -base objeto de lançamento de ofício; (ii) não há base de cálculo para a cobrança da multa em comento; e (iii) a cobrança da multa isolada cumulativamente com a multa de ofício vinculada gera duplicidade na cobrança, o que não pode ser admitido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

Em face da tempestividade verificada e presentes os demais pressupostos de admissibilidade passo a apreciar o recurso voluntário interposto.

Como relatado, a presente análise abordará os argumentos constantes do recurso voluntário exclusivamente com relação à decadência e o lançamento da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, nos estritos termos do Acórdão proferido pela CSRF ao norte mencionado.

DA DECADÊNCIA

A recorrente argúi, em preliminar, a decadência do direito de o Fisco questionar sua apuração relativamente ao ano-calendário de 2001.

No presente caso, a contribuinte não apurou lucro no período fiscalizado entre 01/08/2001 a 31/12/2001, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nesse período (fls. 147 e seguintes do processo digital).

Nesse sentido e de forma objetiva, considerando-se que o IRPJ e a CSLL, são tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, entender-se-ia aplicável o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, uma vez que a desconstituição do prejuízo formado no presente caso não se deu fundamentada na existência de dolo, fraude ou simulação nas operações que geraram as despesas formadoras do prejuízo e da base negativa.

Salienta-se que sobre essa matéria, adoto as razões de decidir do voto condutor do Acórdão nº 9101-002.872, sessão de 06 de junho de 2017, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que trago a colação:

Assim, se adota as razões de decidir da Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora do acórdão recorrido, para a sua manutenção:

“A decisão recorrida invoca entendimento adotado por esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 1101000.863, porém naqueles autos estava em discussão a possibilidade de a autoridade lançadora, em 2009, glosar despesas registradas de 2004 a 2006, decorrentes de operações realizadas de 1997 a 2002. E a validade deste procedimento foi defendida com base nas razões expostas pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza no Acórdão nº 140200.993, das quais destaca-se:

‘A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo.

[...]

Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 prevêem apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada.
[...]

Frise-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído.

O prazo decadencial corre em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente. Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É o que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 expressamente dispõe: (...)

Esclareça-se que esse dispositivo não altera o prazo decadencial para constituir o crédito tributário estabelecido no CTN, tampouco cria outro prazo decadencial qualquer, apenas viabiliza a autoria fiscal dos fatos com repercussão futura. Frise-se, mais uma vez, que o prazo decadencial é sempre norteadado pelo nascimento da obrigação tributária, ou seja, que se dá com a ocorrência do fato gerador.’ (negritou-se)

Aqui, porém, a discussão não recai, apenas, sobre o art. 37 da Lei nº 9.430/96. O procedimento fiscal tem em conta a própria apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005, retificando-as por meio de auto de infração, consoante autoriza o Decreto nº 70.235/72

(...)

Ou seja, o sujeito passivo informou ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos períodos em referência, e a lei autorizava a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte.

Por sua vez, veja-se o exato teor do art. 37 da Lei nº 9.430/96:

(...)

A lei, neste caso, fala da repercussão futura de fatos contabilizados no passado. Nada menciona acerca da compensação futura de prejuízos fiscais e assim, não contradiz a autorização especial contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, acerca da retificação de prejuízos fiscais por meio de lançamento.

É certo que em circunstâncias específicas, a autoridade fiscal poderia discordar da compensação futura de prejuízos fiscais ou bases negativas, ainda que não promovido lançamento anterior para retificar sua apuração.

Isto porque, para além do efeito imediato da apuração de prejuízos fiscais e bases negativas, que é a demonstração da inoportunidade do fato jurídico tributário (lucro) no período de sua apuração, aquela apuração tem um efeito mediato, qual seja, a redução de bases tributáveis futuras, momento em que o sujeito passivo deveria fazer a prova da existência do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial. Assim, se tais prejuízos não foram informados em DIPJ oportunamente, e não estão demonstrados no LALUR, consoante exige o art. 262, inciso III do RIR/99, a autoridade fiscal poderia glosar sua utilização futura, ainda que ultrapassado o prazo decadencial contado a partir da apuração original.

Todavia, se estas informações foram prestadas, ultrapassado o prazo decadencial o Fisco não mais pode promover o lançamento que, desde o encerramento da apuração correspondente, estava autorizado por lei a fazer.

Acrescente-se, ainda, que embora o CTN estipule prazo decadencial para constituição de crédito tributário, os incisos do seu art. 173 fazem referência à formalização de lançamento, sendo certo que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL guarda praticamente todos os contornos do lançamento previsto no art. 142 do CTN, à exceção do cálculo do montante do tributo devido e da aplicação de penalidade cabível, ante o expresse reconhecimento da autoridade fiscal de que a apuração da contribuinte subsistiu negativa. Logo, não há como negar que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL se submete aos prazos decadenciais estipulados no CTN para fins de constituição de crédito tributário.

Esclareça-se, ainda, que este entendimento traz implícita a premissa de que sujeita-se a homologação tácita a apuração de prejuízo fiscal regularmente escriturada e declarada pelo sujeito passivo. Por esta razão, a matéria é afetada pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62A. (...)

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

(...)

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em conseqüência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes

ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

*Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por esta Relatora e por Daniel Monteiro Peixoto, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:*

Corrente 1: A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

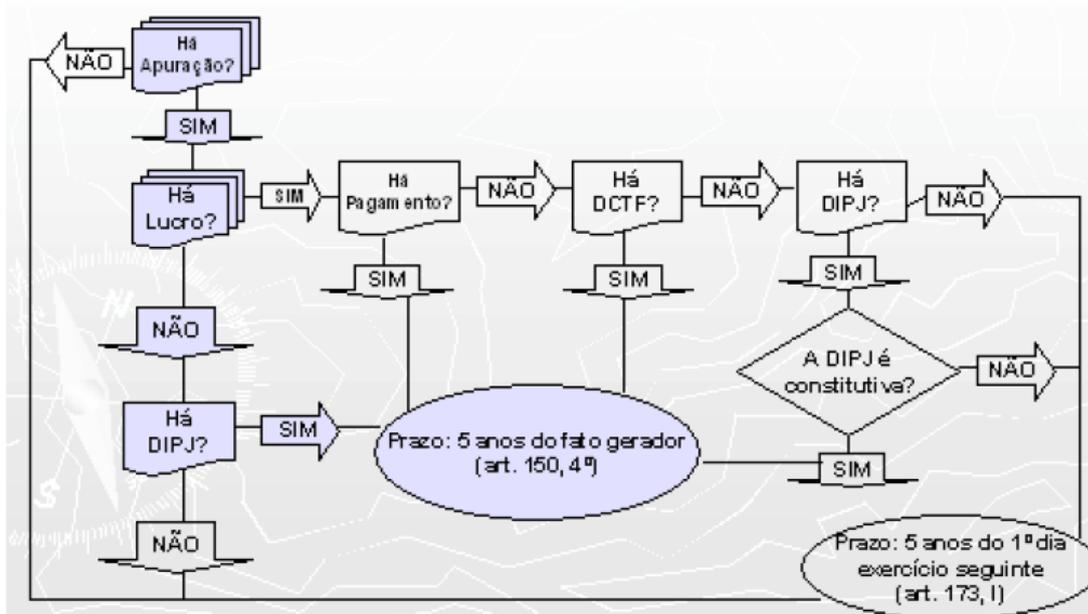
Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as possíveis soluções para as diversas

possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

SITUAÇÃO 6



Considerando que a retificação do prejuízo fiscal e da base negativa apurados no ano-calendário de 2001 somente seria possível a partir de seu encerramento, ou seja, em 01/01/2002, o prazo decadencial tem início nessa data, de modo que o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31/12/2006. Como a ciência se verificou em 25/09/2007, deve ser declarada a decadência da glosa do prejuízo fiscal e da redução da base negativa da CSLL no valor de R\$ 97.483.248,65 em 31/12/2001.

DA MULTA ISOLADA

Sobre a multa isolada, sem maiores digressões, o tema está pacificado desde a edição da Súmula CARF nº 105, verbis:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com a vigência da referida Súmula, até o período 2006 não cabem os lançamentos de multa isolada quando concomitantemente tenha sido imputada multa de ofício.

Sendo os lançamentos de multa isolada aqui tratados pertinentes a períodos anteriores a 31/12/2006, cabe o cancelamento dos mesmos.

Processo nº 19647.010151/2007-83
Acórdão n.º **1201-002.362**

S1-C2T1
Fl. 2.787

Resumindo, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar as exigências imputadas.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães