MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10283.722242/2020-34**
ACÓRDÃO	1202-002.215 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAMSUNG ELETRONICA DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ANÁLISE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE. PRAZO PREVISTO NO § 5º DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430/1996. FORMALIZAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO DESNECESSÁRIA. SÚMULA CARF 159.

O prazo para homologação da compensação é de 5 anos, contados da entrega do PER/DCOMP. Cabe ao fisco, no prazo assinalado em lei, aferir a higidez da base de cálculo utilizada para apuração do direito creditório vindicado. Caso se conclua da análise que o resultado do período foi inferior ao considerado pela interessada, não há indispensabilidade de lavratura de auto de infração para reduzir o montante do crédito pretendido, conforme Súmula CARF nº 159.

SALDO NEGATIVO. ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da certeza e liquidez do crédito junto à Fazenda Pública que pretende compensar com débitos tributários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório. Vencidos os Conselheiros André Luís Ulrich Pinto (Relator) e Fellipe Honório Rodrigues da Costa, e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que a acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira nessa questão. Por unanimidade de votos indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Mauricio Novaes Ferreira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de declaração de compensação na qual a Recorrente pleiteia o reconhecimento de direito creditório de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017.

A referida declaração de compensação foi objeto de análise em tratamento manual que resultou em despacho decisório que deixou de homologar a compensação pretendida pela ora Recorrente.

As razões do despacho decisório estão bem resumidas no acórdão de primeira instância.

> 1) Despacho Decisório.
>
> O Despacho Decisório, fls. 3.514 a 3.545, traz as inconsistências constatadas, que deram motivo ao não reconhecimento do crédito declarado em PER/DCOMP, conforme itens a seguir reproduzidos:
>
> - Da Receita Bruta Apurada.
>
> Em desacordo à receita bruta apurada na ECF do contribuinte, onde constava o valor de R$ 25.364.926.810,63, o Fisco apurou, com base nas notas fiscais da pessoa jurídica, o montante de "R$ 26.429.769.372,58 (valor bruto em relação aos tributos que não fazem parte da receita bruta – ICMS Substituição Tributária e

DOCUMENTO VALIDADO

IPI). De tal modo que a diferença é da ordem de R$1.064.842.561,95 em desfavor da pessoa jurídica, isto é, os valores apurados nas notas fiscais eletrônicas + prestação de serviços, emitidas pela pessoa jurídica estão em valor superior ao valor declarado na Ficha L300 da ECF".

Em função da resposta da interessada à intimação solicitando o esclarecimento da situação, conclui o Fisco:

> *(...)Não merecendo serem considerados pela Fiscalização, as narrativas trazidas a lume pela pessoa jurídica, uma vez que carecem de comprovação, através de documentação fiscal hábil e idônea, bem como por contrariarem ao art. 12, do Decreto-Lei 1598/1977 que não admite qualquer abatimento na apuração da RECEITA BRUTA, mas apenas o somatório dos valores constantes nas Notas Fiscais de emissão da Pessoa Jurídica, no período de competência, inclusive notas fiscais canceladas.*
>
> *No inciso "ii" o contribuinte confessa que deixou de considerar na competência 2016 o montante de Receita Bruta de R$ 284.409.340,71.*
>
> *No inciso "iii" o contribuinte confessa que deixou de considerar na competência 2017 o montante de Receita Bruta de R$ 457.318.756,75.*
>
> *Em ambos os casos as narrativas não devem ser levadas em consideração, haja vista o deserto de comprovações, bem como por ferirem de morte o princípio contábilfiscal da competência.*
>
> *No inciso "iv" o contribuinte confessa que realizou abatimentos à Receita Bruta, a título de devolução e/ou de mercadorias que não chegaram a ser entregues, nº montante de R$ 304.248.763,36.*
>
> *No inciso "v" o contribuinte confessa que realizou abatimentos à Receita Bruta, a título de devolução de vendas, realizadas pelos clientes, no montante de R$ 85.593.088,13.*
>
> *No inciso "vi" o contribuinte confessa que realizou abatimentos à Receita Bruta, a título de contribuições financeiras feitas para fundos devidas em razão de benefícios fiscais de ICMS do Estado do Amazonas, relativas a contribuições financeiras à Universidade de Estado do Amazonas (UEA), e contribuições financeiras feitas ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas (FTI), e contribuições financeiras feitas ao Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas (FMPES), no montante de R$ 241.059.175,47. Tais valores representam as contrapartidas necessárias para o recebimento de incentivos fiscais do Estado do Amazonas, não sendo razoável que o contribuinte possa gozar da totalidade dos incentivos como se líquidos estivessem, quando na realidade estão sob condição de contrapartidas, de forma que tais valores devem ser abatidos do próprio montante dos incentivos fiscais, para que se encontre o valor líquido dos incentivos fiscais, admitindo-se tais abatimentos para fins de apuração do lucro líquido*

DOCUMENTO VALIDADO

(contábil), mas deve ser adicionado ao lucro real, por se tratar de uma despesa indedutível por ser desnecessária.

No presente caso, além de o contribuinte não ter apresentado qualquer documentação fiscal comprobatória, por se tratar de contrapartida de incentivos fiscais, condicionados, estas despesas devem ser abatidas do próprio valor do incentivo fiscal, haja vista que o total do ICMS já foi abatido da Receita Bruta, não cabendo abater novamente uma despesa que se foi incorrida, o foi para viabilizar o gozo do dito incentivo fiscal.

Nos incisos citados, o contribuinte procedeu de forma inapropriada e em local flagrantemente impróprio para o lançamento de devoluções, haja vista a existência de Linha própria (19) na Ficha L300. E ainda, mais uma vez, o contribuinte não apresentou nenhum comprovante do que alega, apesar de ter sido intimado a fazê-lo.

(...)

- Da Receita de Prestação de Serviços.

O Fisco, através de termo de intimação, requereu o esclarecimento a respeito da natureza devedora do valor de R$ 139.710.684,38, declarado na linha 11 da ficha L300 da ECF da pessoa jurídica.

Em resposta, a interessada aponta tratar-se de "montantes contabilizados na conta contábil 41011169 relativa às despesas com devolução de peças em garantia, razão pela qual consta na ECF como de natureza devedora".

Não concordando com a argumentação apresentada, conclui o Fisco:

(...)Na ECD (Escrita Contábil Digital) apresentada pelo contribuinte, na conta contábil nº 0041011169, do grupo de contas fiscais nº 3010101, 301010101 – Receita Bruta, consta o valor de R$ 141.659.928,24 a título de Receita de Vendas de Serviços – Outros, conforme balancete às fls. 1952-1973. De forma que se revela inverossímil a resposta prestada pelo contribuinte, tendo em vista que não se contabiliza "despesa" em grupo de contas de receita, e ainda pelo fato da inexistência de "receita negativa", bem como o local inapropriado na ECF para a escrituração de suposta conta de despesa. Dessa forma não podendo esse valor ser usado como redutor da Receita Bruta, mas sim deve ser adicionado à Receita Bruta e consequentemente ao Lucro Real para fins de tributação.

(...)- Das Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas.

O contribuinte foi intimado através de Termo de Intimação, a respeito dos valores constantes na Linha 19 (Vendas canceladas e Devoluções de vendas), da Ficha L300 da ECF.

Em resposta à intimação, a interessada esclarece tratar-se a diferença constatada pelo Fisco, inicialmente, de valores de notas fiscais canceladas, antes mesmo da saída das mercadorias, além de notas emitidas devolvidas por "i) recusa de recebimento; ii) estabelecimento fechado ou inacessível; iii) não localização do

DOCUMENTO VALIDADO

endereço; iv) dados incorretos na nota fiscal; v) erro no envio da mercadoria (mercadoria trocada); vi) mercadoria e/ou nota fiscal em desacordo com o pedido; vii) mercadoria avariada; viii) indisponibilidade para recebimento, entre outros exemplos em que a mercadoria retorna à fábrica sem ser entregue ao destinatário".

Sobre tal questão, conclui o Fisco:

> *(...)Ocorre que, de fato, o contribuinte apenas tenta explicar o que supostamente tenha acontecido ou não. Sem apresentar qualquer documentação comprobatória, hábil e idônea para dar suporte documental ao que alega.*
>
> *Sem também, fazer qualquer referência ao mérito do que foi inquirido no Termo de Intimação Fiscal, haja vista que, de forma objetiva, o que se quer saber é o motivo pelo qual o contribuinte emitiu notas fiscais de devolução de vendas em determinado valor e indica em sua ECF um valor bem inferior, de forma a manter um lucro bem maior que o real, levando a empresa a usufruir de um lucro fictício ou ilícito. Haja vista que as devoluções de vendas reduzem o lucro líquido e por conseguinte o lucro real, quando se usa um valor inferior do que o constante nas notas fiscais, se estará aumentando de forma ficta o lucro líquido e consequentemente o lucro real, e também distribuindo um lucro maior que o devido.*
>
> *Tendo em vista que o contribuinte confessa a emissão de nota fiscal de venda, e que essa nota fiscal foi ou deveria ter sido neutralizada por uma nota fiscal de cancelamento de vendas, uma vez que a venda não foi efetivada. A contrário senso o contribuinte afirma que este fato jurídico/contábil, na sua visão, seria irrelevante, ignorando o fato de que ao emitir a nota fiscal de venda, esta concorreu para a receita bruta, como a venda não se concretizou para um determinado comprador, retornando ao estoque da pessoa jurídica (nota fiscal de devolução de vendas) para posterior faturamento para o mesmo comprador ou outro. Ao assim não proceder, ao emitir uma nova nota fiscal de venda para a mercadoria que retornou, o contribuinte estará também duplicando seu faturamento de forma irreal.*
>
> *Portanto no cálculo do lucro líquido deve ser considerado a totalidade das devoluções levadas a cabo em desfavor da pessoa jurídica em comento, com a finalidade de aferir o montante do lucro fictício ou injusto auferido ilegalmente pela pessoa jurídica.*
>
> (...)

- Do Custo de Produção.

No curso da ação fiscal, o Fisco entendeu ter ocorrido o "intuito de apuração de lucro ilícito ou fictício, haja vista que na ECF, na ficha L300, o contribuinte indica o valor de R$ 12.620.137.343,93 para CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS. Levando a

DOCUMENTO VALIDADO

apuração de um lucro irreal e, também, de uma lucratividade fictícia da ordem de R$ 974.771.774,83".

- Dos Descontos Incondicionais.

O Fisco constatou uma diferença no montante do custo de produção declarado, recalculando os valores das notas fiscais, conforme trecho do Despacho Decisório:

> *(...)*
>
> *A fiscalização procedeu ao recalculo dos valores constantes nas notas fiscais eletrônicas, CFOP 3101, conforme relatório anexado às fls. 1974-3385, com a finalidade de abater os valores relativos aos tributos recuperáveis, onde foi encontrado o valor remanescente de diferença omitida na apuração do Custo das Mercadorias Fabricadas da ordem de R$ 359.881.967,79 (trezentos e cinquenta e nove milhões, oitocentos e oitenta e um mil, novecentos e sessenta e sete reais e setenta e nove centavos).*
>
> *A fiscalização, também, procedeu ao recalculo dos valores constantes nas notas fiscais eletrônicas, CFOP 3102, conforme relatório anexado às fls. 3386-3457, com a finalidade de abater os valores relativos aos tributos recuperáveis, onde foi encontrado o valor remanescente de diferença omitida na apuração do Custo das Mercadorias Revendidas da ordem de R$ 3.817.086,40 (três milhões, oitocentos e dezessete mil, oitenta e seis reais e quarenta centavos).*
>
> *O contribuinte alega ainda que, algumas notas fiscais embora tenham sido emitidas no ano calendário 2017, se referem a importações que estavam em processo de desembaraço aduaneiro e ainda não haviam entrado no estoque da fiscalizada nº ano calendário de 2017.*
>
> *Tal narrativa deve ser completamente rechaçada, haja vista que o procedimento não alcança o alegado pela pessoa jurídica, uma vez que a mercadoria após ser desembaraçada é transportada até o estabelecimento importador, amparada pela Declaração de Importação, posteriormente a pessoa jurídica emite a nota fiscal de entrada. E não da forma como o contribuinte quer fazer crer à fiscalização onde supostamente teria emitido nota fiscal de mercadorias que não haviam sido desembaraçadas, isto é, de forma antecipada.*
>
> *Para piorar a situação narrada pela pessoa jurídica, tudo que foi narrado/alegado, se encontra desacompanhado de qualquer documentação fiscal comprobatória que possa dar credibilidade aos assentamentos fiscais e contábeis levados a cabo pela empresa, dessa forma não merecendo prosperar qualquer justificativa deserta escrita pela representação da pessoa jurídica.*
>
> *16. Às fls. 3458-3468 anexamos a Ficha L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal, onde na coluna "RECALCULADO PELA*

DOCUMENTO VALIDADO

FISCALIZAÇÃO" se encontra os novos valores apurados em função das alterações ocorridas na apuração do Lucro Líquido do Exercício, e por consequência a nova base de cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real.

17. Às fls. 3469-3507 anexamos a Ficha M300 – Demonstração do Lucro Real, onde na coluna "Valores Apurados pela Fiscalização" se encontra os novos valores apurados em função das alterações ocorridos na apuração do Lucro Líquido do Exercício (L300), que deu origem a nova base de cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real.

18. Às fls. 3508-3510 anexamos a Ficha N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, onde na coluna "Valores Apurados pela Fiscalização" se encontra o novo valor da base de cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real, que originalmente seria da ordem de R$3.407.811.086,95; para o valor apurado pela fiscalização de R$5.149.704.350,08 – onde conclusivamente se apura o montante de IMPOSTO DE RENDA A PAGAR, da ordem de R$188.773.613,28 (cento e oitenta e oito milhões, setecentos e setenta e três mil, seiscentos e treze reais e vinte e oito centavos), em contrapartida do suposto Saldo Negativo de IRPJ no valor de (-) 246.699.702,50.

.

(...)- Do Direito.

O Fisco lista, então, a legislação inerente às infrações constatadas no trabalho fiscal, fls. 3.525 a 3.529.

- Da Conclusão.

Conclui o Fisco pelo não reconhecimento do crédito pleiteado, da seguinte forma:

(...)Portanto, conclui-se com base no que foi apurado nos documentos existentes nos Sistemas Informatizados da RFB, apresentados pelo Contribuinte, onde se procurou verificar a liquidez e certeza, bem como a persecução da verdade material, do direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do CTN, que o Contribuinte não logrou êxito na comprovação da Liquidez e Certeza do Direito Creditório pleiteado.

Ante o exposto, no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, elencadas na alínea "b", inciso I, do artigo 6º, da Lei nº10.593/2002 com a redação dada pela Lei nº11.457/2007, profiro a seguinte decisão:

1. Seja NÃO RECONHECIDO, o direito creditório pleiteado na PER/DCOMP nº 11354.99722.221018.1.3.02-7154. Conforme Demonstrativos de Apuração – FICHA N630 – relativo a Saldo Negativo de IRPJ sobre o Lucro Real, ano-calendário 2017, sob as seguintes fundamentações:

Que as PER/DCOMP(s), Declarações de Compensação nº(s) sejam NÃO HOMOLOGADAS:

DOCUMENTO VALIDADO

11354.99722.221018.1.3.02-7154 31863.64658.191118.1.3.02-3519 12739.69379.131218.1.3.02-0409

1.1 Conforme ficou demonstrado, em relatório, com base nas notas fiscais eletrônicas válidas, de emissão do contribuinte, foi apurada omissão de receita em relação ao valor declarado na ECF do ano calendário de 2017, da ordem de R$1.064.842.561,95 (um bilhão, sessenta quatro milhões, oitocentos e quarenta e dois mil, quinhentos e sessenta e um reais e noventa e cinco centavos). De forma que, caso o contribuinte tivesse apurado corretamente o IRPJ considerando essa receita subtraída da base de cálculo seria da ordem de R$266.186.640,49 (duzentos e sessenta e seis milhões, cento e oitenta e seis mil, seiscentos e quarenta reais, e quarenta e nove centavos).

1.2 Conforme ficou demonstrado, em relatório, com base nas notas fiscais eletrônicas válidas, de emissão do contribuinte, no ano calendário de 2017, foi apurada diferença de (-) Descontos Incondicionais e Abatimentos, da ordem de R$2.267.593.780,07 (dois bilhões, duzentos e sessenta e sete milhões, quinhentos e noventa e três mil, setecentos e oitenta reais e sete centavos) em contrapartida ao valor declarado na ECF. De forma que, caso o contribuinte tivesse apurado corretamente o IRPJ considerando essa receita subtraída, através da subtração indevida, da base de cálculo seria da ordem de R$566.874.445,02 (quinhentos e sessenta e seis milhões, oitocentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais, e dois centavos).

1.3 Conforme se pode constatar, na Ficha L210 – Informativo da Composição de Custos, onde se apura os custos de produção própria e mercadorias adquiridas para revenda, bem como afirmadas pelo contribuinte como o correto custo das mercadorias fabricadas e revendidas pelo contribuinte, em resposta à Intimação Fiscal, da ordem de R$ 13.594.909.118,76 (treze bilhões, quinhentos e noventa e quatro milhões, novecentos e nove mil, cento e dezoito reais e setenta e seis centavos). Este deveria ser o valor levado para a apuração do resultado do exercício, isto é, o Lucro Líquido do Exercício.

Entretanto, como se pode constatar à Linha 27, da Ficha L300 – Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal – o contribuinte consigna o valor de R$12.620.137.343,93 (doze bilhões, seiscentos e vinte milhões, cento e trinta e sete mil, trezentos e quarenta e três reais e noventa e três centavos) como "CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS", sendo apurada nesse momento uma diferença de custo da ordem de R$974.771.774,83 (novecentos e setenta e quatro milhões, setecentos e setenta e um mil, setecentos e setenta e quatro reais e oitenta e três centavos). Que deixaram de ser considerados na apuração do Lucro Líquido do Exercício, e por vias de consequências impactou também a apuração do

DOCUMENTO VALIDADO

Lucro Real, gerando dessa forma um Lucro Ilícito ou Fictício, tendo em vista que o Custo de Produção e Revenda levado ao Resultado é menor do que o custo efetivamente incorrido.

Em outra quadra, também foi verificado, conforme explanado no item 15 do presente Despacho Decisório, valores de compras importadas sob o CFOP – Código Fiscal de Operação – nºs 3101 e 3102 – da ordem de R$359.881.967,79 e 3.817.086,40 respectivamente.

Totalizando uma diferença total da ordem de R$1.338.470.829,02. Conforme ficha L210 – Informativo da Composição de Custos – anexada ao presente processo às fls. 3511-3513.

(...)

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade suscitando uma série de nulidades do despacho decisório, além de razões para o reconhecimento do seu saldo negativo.

A DRJ, ao analisar a manifestação de inconformidade entendeu por bem rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito julgar-lhe improcedente.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário reiterando as razões já apresentadas em sede de manifestação de inconformidade, que podem ser assim resumidas:

(i) Nulidade do acórdão recorrido por falta de exame adequado dos argumentos e documentos apresentados;

(ii) Nulidade do despacho decisório em razão da decadência do direito do Fisco contestar a apuração da IRPJ do ano-calendário de 2017;

(iii) Nulidade do despacho decisório em virtude de se basear em valores não demonstrados pela fiscalização e em inconsistências;

(iv) Nulidade do despacho decisório em razão da imprecisão dos argumentos jurídicos;

(v) Nulidade do despacho decisório em razão do excesso de poder praticado pela Autoridade Tributária;

(vi) Validade do saldo negativo

Posteriormente, após a inclusão do presente processo em pauta para julgamento, a Recorrente peticionou requerendo a conversão do presente julgamento em diligência, argumentando que casos análogos teriam recebidos o mesmo encaminhamento, tal como ocorreu nos autos do processo administrativo sob nº 10283.720558/2020-91, no qual o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência pela Resolução nº 1302-001.263, de relatoria do Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva (sessão de 11 de setembro de 2024).

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

Como já relatado acima, a Recorrente questiona a nulidade do despacho decisório sob múltiplos aspectos, quais sejam: (i) decadência do direito do Fisco contestar a apuração do IRPJ do ano-calendário de 2017; (ii) estar baseado em valores não demonstrados pela fiscalização e em inconsistências; (iii) imprecisão dos argumentos jurídicos; e (iv) excesso de poder praticado pela Autoridade Tributária.

Com relação ao primeiro aspecto controvertido, a Recorrente argumenta que quando da edição do despacho decisório, já teria operado a decadência do direito do Fisco de contestar a apuração do IRPJ referente ao ano-calendário de 2017.

Antes de prosseguir com a análise, deve-se que: (i) o presente processo trata de alegado direito creditório de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017; (ii) a 11354.99722.221018.1.3.02-7154 foi transmitida em 22/10/2018 (fls. 02); e (iii) a Recorrente foi intimada do despacho decisório em 19/09/2023 (fls. 3555); e (iv) não se tem notícia da lavratura de auto de infração para alteração do valor devido a título de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário de 2017.

Também é importante destacar que a causa do não reconhecimento do saldo negativo e consequente não homologação da declaração de compensação não é a confirmação das parcelas de estimativas pagas, compensadas ou retenções na fonte. O que motivou a não homologação das declarações de compensação foi a discordância da Fiscalização quando ao valor do tributo devido em razão de alegadas omissões de receita.

Esses pontos são relevantes pois delimitam uma discussão que encontra posicionamentos divergentes no âmbito deste Conselho.

No âmbito das câmaras baixas, o recente acórdão nº 1301-007.774 (sessão de julgamento 23/06/2025), de relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza e que teve o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveria Santos como redator designado, bem expõe os diferentes entendimentos a respeito do tema.

Depreende-se da leitura do referido acórdão que o relator votou por dar provimento ao recurso voluntário por entender que a reconstituição da apuração do Lucro Real depende da lavratura de auto de infração. No entanto, prevaleceu, por voto de qualidade, o entendimento de que a análise da liquidez e certeza do crédito exigida pelo art. 170 do Código Tributário Nacional autorizaria a recomposição da base de cálculo, seja na base da receita seja na glosa de despesas, o que poderia ocorrer sem a necessidade da lavratura de auto de infração.

No âmbito da Câmara Superior, os acórdãos nº 9101-007.104, 9101-007.153 e 9101-007.152, julgados nos meses de agosto e setembro de 2024, já com a atual composição da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Em todos os casos, o resultado do julgamento foi o provimento dos recursos especiais interpostos pelos contribuintes, por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento.

A título de exemplo, transcreve-se abaixo a ementa do acórdão nº 9101-007.104:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Ano-calendário: 2002
>
> PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE BASE DE CÁLCULO PELO FISCO APÓS O PRAZO DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> É defeso ao Fisco, em processo de restituição ou compensação, alterar base de cálculo de tributo incidente sobre o lucro informado em DIPJ, após o decurso do prazo decadencial.

Como relatado linhas acima, é exatamente essa a situação posta para análise nos autos do presente processo, uma vez que a Autoridade Fiscal procedeu à revisão da base de cálculo após o decurso do prazo decadencial e sem a lavratura de auto de infração.

Aliás, conforme ao que se depreende do despacho decisório, a Autoridade Fiscal, após proceder à revisão da base de cálculo apontou que ao invés do pleiteado saldo negativo, a Recorrente teria IRPJ a pagar, no valor de R$ 188.773.613,28.

Ocorre que, nos termos do art. 9º, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, a lavratura de auto de infração se faz necessária, ainda que da infração à legislação tributária não resulte exigência de crédito tributário.

> Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para

DOCUMENTO VALIDADO

> cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> (...)
>
> § 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desse modo, ainda que não houvesse decorrido o prazo decadencial, a revisão da base de cálculo só seria admissível caso a Autoridade Fiscal lavrasse auto de infração.

Ademais disso, como já se viu linhas acima, o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional já havia se esgotado quando do despacho decisório, uma vez que o fato gerador ocorreu em 31/12/2017 e a ciência do despacho decisório ocorreu em 19/09/2023.

Dessa forma, por mais essa razão merece prevalecer a pretensão recursal, uma vez que após o decurso do prazo decadencial, não se pode admitir que o Fisco altere a base de cálculo do tributo incidente sobre o lucro.

2 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e acolher preliminar prejudicial de mérito, para determinar à Unidade de Origem a realização de uma nova análise do crédito pleiteado, sem que se proceda a uma retificação da base de cálculo do tributo apurado pelo Contribuinte.

3 ANÁLISE DAS DEMAIS RAZÕES RECURSAIS

Vencido quanto ao encaminhamento da nulidade do despacho decisório por revisão da base de cálculo, passa-se a analisar as demais razões recursais.

4 NULIDADES

A Recorrente suscita, ainda, outras preliminares de nulidade. Apesar de reconhecer o direito invocado pela Recorrente quanto à primeira nulidade por ela suscitada, entendo que a mesma sorte não assiste às demais preliminares, que devem ser rejeitadas. Dessa forma, por

DOCUMENTO VALIDADO

concordar com as conclusões do acórdão *a quo,* passo a transcrever os seus fundamentos expostos em seu voto condutor, que adoto como razões de decidir.

- Da Falta de Motivação.

A interessada prossegue, apontando que o Despacho Decisório violaria os princípios da motivação e fundamentação, além do contraditório e da ampla defesa, por carecer de explicação a respeito da diferença a maior apurada no resultado líquido do período.

Não obstante as alegações trazidas pela interessada, o fisco demonstra claramente no despacho decisório e em seus anexos, especificamente no item "DA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA", fls. 3.515 a 3.525, todas as razões e valores que motivaram a desconsideração do saldo negativo trazido nos PER/DCOMPs. Tal item foi desdobrado nos subitens específicos do despacho, conforme títulos a seguir reproduzidos:

> *(...)DA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA:*
>
> *(...)DA RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS(...)DAS VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS(...)DO CUSTO DE PRODUÇÃO(...)DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS(...)DA COMPRA DE MERCADORIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E PARA REVENDA(...)*

Em cada um dos itens acima transcritos, a autoridade fiscal indica a origem dos valores utilizados e os novos saldos com cada uma das divergências listadas, finalizando com a apuração da nova base de cálculo do tributo e imposto que deveria ser pago:

> *(...)*
>
> *18. Às fls. 3508-3510 anexamos a Ficha N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, onde na coluna "Valores Apurados pela Fiscalização" se encontra o novo valor da base de cálculo do IRPJ sobre o Lucro Real, que originalmente seria da ordem de R$3.407.811.086,95; para o valor apurado pela fiscalização de R$5.149.704.350,08 – onde conclusivamente se apura o montante de IMPOSTO DE RENDA A PAGAR, da ordem de R$188.773.613,28 (cento e oitenta e oito milhões, setecentos e setenta e três mil, seiscentos e treze reais e vinte e oito centavos), em contrapartida do suposto Saldo Negativo de IRPJ no valor de (-) 246.699.702,50.*
>
> (...)

Ressalta-se que não houve lançamento fiscal quanto aos valores apurados, mas, tão somente, o não reconhecimento do crédito pleiteado, através do despacho decisório recorrido.

Portanto, mantém-se, pelo menos no que se refere ao item ora analisado, a decisão constante do despacho decisório, não se vislumbrando qualquer ferimento a princípios ou sequer, qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

DOCUMENTO VALIDADO

- Da Imprecisão dos Argumentos Jurídicos.

Nesse item, a recorrente afirma que o despacho decisório seria nulo, tendo em vista o entendimento da autoridade fiscal de que "o valor dos custos e das vendas canceladas declarados pela Requerente estaria incorreto, uma vez que seria menor do que o indicado, gerando um lucro fictício ou ilícito, nos termos do disposto no artigo 1.009 do Código Civil e artigo 61, §1°, da Lei nº 8.981/95".

Afirma que "os dispositivos mencionados em nada possuem relação com o caso em questão. Isso porque os dispositivos citados, quais sejam, os artigos 61, § 1°, da Lei nº 8.981/95 e 1.009 do CC, tratam, na verdade, de distribuição de lucros e dividendos, que nada possuem relação com a glosa de saldo negativo de IRPJ, objeto de discussão do presente processo administrativo", concluindo ter ocorrido vício de acusação.

Entretanto, pode-se observar que o lucro líquido fictício não alterou a conclusão sobre a inexistência do crédito disponível para o aproveitamento pela interessada.

Veja-se o trazido pelo Fisco no Despacho decisório, especificamente sobre a questão, fls. 3.542 a 3.543:

> *(...)LUCRO ILICITO OU FICTÍCIO:*
>
> *O Lucro Ilícito ou Fictício encontra sua razão de ser ou de existir no direito pátrio, nº Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei nº 10.406/2002, especificamente em seu artigo nº 1.009, que preceitua: "A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade." "Lucros ilícitos ou fictícios são aqueles existentes, isto é, gerados por meio de artifícios contábeis, mediante a superestimação de receitas e ocultação de despesas. Considerando que o lucro é uma resultante das contas do balanço patrimonial, ele somente poderá ser reconhecido como válido e existente se os lançamentos nos registros contábeis correspondentes forem dignos de crédito."*
> *http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2017/imposto/lucrosedividendo s332017.html.*
>
> *"Os lucros fictícios são aqueles oriundos da valorização especulativa de ativos físicos e/ou financeiros." https://www.eco.unicamp.br>07resenha01LEP27 GOMES, Helder (Org.) Especulação e lucros fictícios: formas parasitárias de acumulação contemporânea.*
>
> *"Qual a consequência da distribuição de lucros ilícitos ou fictícios?*

DOCUMENTO VALIDADO

A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade".

https://www.normaslegais.com.br Tributariamente, para o lucro ilícito ou fictício distribuído aos sócios, bem como os bônus distribuídos aos administradores, cabe a penalidade consignada no §1º, do art. 61, da Lei nº 8.981/95, conhecido como pagamento sem causa, verbis.

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Dessa forma podemos quantificar o montante a ser cobrado da pessoa jurídica pelo ilícito cometido ao simular um custo menor que o efetivamente incorrido, da ordem de R$468.464.790,16 – relativo ao total dos custos desconsiderados(1.338.470.829,02 x 35%).

Perfazendo um total de R$1.301.525.875,67 que terá que ser lançado em face das irregularidades constatadas pela Fiscalização. Valor superior ao valor do Saldo Negativo de IRPJ ano calendário 2017.

Mesmo que tenhamos que recalcular o Lucro Líquido e o Lucro Real, o que admitimos apenas como hipótese, se constata que o montante do Lucro Real, seria da ordem de R$5.149.704.350,08 – mesmo descontando o lucro ilícito ou fictício. Conforme demonstrado nas fichas M300 e N630. (Grifou-se)(...)

O que se discute aqui é a certeza e liquidez do crédito que a interessada pretendeu aproveitar. Como ficou claramente caracterizado no despacho decisório citado, mesmo descontando o lucro fictício, ainda assim, não haveria crédito que permitisse a restituição/compensação pleiteada.

Portanto, mantém-se o decidido no despacho decisório, pelo menos no que se refere ao item ora analisado.

- Do Excesso do Direito de Fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

A recorrente aponta que, em seu entendimento, a autoridade fiscal extrapolou seu direito de fiscalizar. Alega que "durante a fiscalização do presente processo administrativo, a Requerente recebeu também diversas intimações fiscais relacionadas, por exemplo, aos processos administrativos nºs 10283.724143/2020-97, 10283.724142/2020-42, 10283.722299/2020-33 e 10283.722300/2020-20, tendo recebido, inclusive, no mesmo dia, mais de 15 (quinze) intimações fiscais simultaneamente".

Afirma que nos mencionados termos "foi concedido à Requerente um prazo exíguo e simultâneo de três dias para a apresentação de documentos e informações referentes a períodos que remontam anos atrás, além do exame de diversos documentos disponibilizados pela Autoridade Fiscal juntamente com as intimações", o que feriria os "princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal", além dos da "razoabilidade, moralidade, ampla defesa e contraditório".

Como se vê, a interessada argui a nulidade do ato, condenando o exíguo prazo de 3 dias, concedido nas intimações recebidas, além do excesso de intimações concomitantes, o que teria cerceado seu direito de defesa, violando diversos princípios jurídicos.

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade, cabe aduzir que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os ora analisados, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.

Além disso, o motivo invocado pela recorrente para pleitear a nulidade do feito fiscal, qual seja, o alegado desrespeito às regras do contraditório e da ampla defesa, é inteiramente inconsistente, pois, efetivamente, não ocorreu, como se verá.

A propósito, cumpre esclarecer que o direito de defesa no processo administrativo fiscal é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a apresentação da impugnação ou, nº caso, da manifestação de inconformidade e, posteriormente, com o recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos prazos estabelecidos pelos artigos 15 e 33 do Decreto nº 70.235, de1972. Durante a fase procedimental da ação fiscal, destinada a verificar a regularidade da situação fiscal do contribuinte (etapa de fiscalização), inexiste litígio que enseje alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Dessa forma, não há que se confundir "procedimento administrativo fiscal" com "processo administrativo fiscal".

O primeiro tem caráter inquisitivo e de apuração e precede a formalização do lançamento/despacho decisório, enquanto o segundo guarda íntima vinculação com a fase processual, tecnicamente definida como a fase litigiosa, que se inicia

DOCUMENTO VALIDADO

com a impugnação/manifestação de inconformidade por parte do contribuinte. As garantias do contraditório e da ampla defesa, inseridas no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, são próprias do processo administrativo fiscal e, de modo algum, foram aqui desprezadas.

Nesse sentido, e a título ilustrativo, vale conferir a jurisprudência administrativa sobre o assunto:

> *(...)NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A fase litigiosa do processo administrativo tem início no momento da impugnação pela contribuinte. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa por descumprimento de prazo dado pela fiscalização para esclarecimentos pela fiscalizada na fase inquisitória do procedimento (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Processo 10882.000243/2004-55, Acórdão 204-00243).*
>
> (...)

Injustificável, portanto, a alegação de cerceamento do direito de defesa, e muito menos aos princípios apontados, visto que a Autuada tomou conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, dos dispositivos legais infringidos, dos períodos-base em que elas teriam ocorrido e da forma de apuração da base de cálculo e do imposto correspondente, vindo a apresentar, nº prazo regulamentar, requerimento, no qual expôs livremente suas razões, juntando os elementos probatórios que julgou necessários à sua defesa.

A respeito do prazo de 3 (três) dias úteis, considerado curto pela recorrente, para fins de comprovação da escrituração de determinadas receitas ou mesmo para justificar sua não escrituração, é evidente que tal prazo poderia ter sido dilatado, como é de praxe, caso houvesse interesse do sujeito passivo em requerer sua prorrogação.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade, uma vez que não ocorreu o suposto cerceamento do direito de defesa da interessada nem, tampouco, o ferimento aos princípios apontados.

- Da Nulidade – Aspectos Gerais.

Ainda quanto à alegação de nulidade, agora de forma mais genérica, é de se retomar os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatura legal aplicável na seara tributária, o Decreto no 70.235/1972, que, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei no 9.784/1999):

> *(...)Art. 59. São nulos:*
>
> *I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

DOCUMENTO VALIDADO

> *Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifou-se)(...)*

Veja-se que as demais irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o citado artigo 60.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité san sgrief* (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, a seguir:

> *(...)Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.*
>
> *Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.*
>
> *(...)*

No âmbito do novo Código de Processo Civil (lei nº 13.105, de 16/03/2015), dispõe o artigo 277 que:

> *(...)Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*
>
> *(...)*

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

O Despacho Decisório se insere na categoria prevista no transcrito inciso II do art. 59(despachos e decisões), sendo nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, verifica-se que o Despacho foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal em pleno exercício de suas atribuições, razão pela qual não há se falar em incompetência da autoridade fiscal.

Constata-se, também, que não houve qualquer limitação à possibilidade de defesa da interessada, já que ela teve livre acesso a todas as informações constantes do

DOCUMENTO VALIDADO

> processo e que não houve qualquer restrição ao seu direito de apresentação da manifestação de inconformidade ou qualquer empecilho relativo à produção de provas, não havendo que se falar preterição/cerceamento do direito de defesa.
>
> Além disso, depois de cientificada do despacho, inicia-se o contencioso com a apresentação da manifestação de inconformidade, a partir desse momento é que se dá à interessada o prazo para apresentar sua defesa, com os documentos/esclarecimentos que julgar necessários.
>
> Portanto, conclui-se que não há qualquer nulidade relacionada ao Despacho Decisório.

Por essas razões, entendo que devem ser rejeitadas as preliminares de nulidade.

5 PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A Recorrente suscita a nulidade do acórdão recorrido por falta de um exame adequado dos argumentos e documentos apresentados pela Recorrente. De início, deve-se dizer que todos os aspectos questionados pela Recorrente a título de cerceamento do seu direito de defesa por falta de análise pelo acórdão recorrido devem ser rejeitados.

Assim se diz, porque a DRJ procedeu à análise dos argumentos da ora Recorrente e se manifestou sobre os documentos juntados em sede de manifestação de inconformidade. No entanto, a DRJ considerou que tais documentos não seriam capazes de comprovar as alegações de defesa.

Quanto à alegada omissão de receitas, a Recorrente defende que apesar de ter apresentado uma planilha explicando as diferenças apuradas, o acórdão recorrido não teria apreciado o referido documento.

Ocorre que a DRJ manifestou entendimento segundo o qual os esclarecimentos apresentados pela Recorrente e constantes da referida planilha não estavam devidamente acompanhados de elementos probatórios. Veja-se:

> Em sua manifestação, a interessada "esclarece que o valor de R$ 25.364.926.810,63 indicado como sendo o valor da receita apurada no ano-calendário de 2017 em sua ECF está correto, diferentemente do que alega a D. Autoridade Fiscal. Para tanto, a Requerente elaborou a anexa planilha (doc. nº 4) apontando os motivos das diferenças encontradas".
>
> De fato, a interessada apresenta o citado "doc. Nº 4" junto ao arquivo não paginável de fl. 3.727, onde apresenta suas justificativas em relação às infrações constatadas pelo Fisco, sem, entretanto, apresentar os elementos probantes, da mesma forma que já fora constatado durante o procedimento apuratório.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

DOCUMENTO VALIDADO

Outra omissão questionada pela Recorrente diz respeito ao valor de R$ 85.693.449,83 referente a vendas canceladas e devoluções de venda declarado em sua ECF. Mais uma vez, não se trata de omissão, uma vez que a DRJ entendeu não haver comprovação.

A Recorrente questiona, também, uma suposta omissão na análise dos documentos relativos a descontos incondicionais e abatimentos. Isso porque, a Recorrente alega ter apresentado os documentos de fls. 3713 a 3732 (doc. 08 da manifestação de inconformidade).

Ocorre que a DRJ analisou os referidos documentos e concluiu pela sua inaptidão para comprovação dos descontos incondicionais e abatimentos no valor de R$ 2.267.761.889,15. Veja-se.

> Para comprovar suas alegações, a interessada traz, por amostragem, os documentos anexos (doc. 8), fls. 3.713 a 3.732.
>
> Mais uma vez, aqui, a interessada falha na comprovação de suas alegações. Os documentos comprobatórios trazidos, além de não versarem sobre a totalidade dos valores, são incompletos e muitas vezes ininteligíveis, impossibilitando qualquer tipo de conclusão por parte desse julgador.
>
> Nesse sentido, não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte qualquer incorreção na apuração, seja da base de cálculo, seja do tributo apurado pelo Fisco, através de documentação hábil e suficiente, o pedido de revisão do Despacho Decisório, especificamente no caso da análise constante do presente item, deve ser indeferido.

Alega, por fim, que o acórdão recorrido desconsiderou os esclarecimentos apresentados pela Recorrente quanto às diferenças apontadas pela D. Fiscalização entre os valores declarados nas linhas 3 e 33 da Ficha L210 da ECF referentes às compras de insumos no mercado externo e os valores das notas fiscais eletrônicas de entrada com CFOP 3101 e 3102.

Ocorre que, mais uma vez, a DRJ não considerou os esclarecimentos por entender que a Recorrente não teria apresentado elementos probatórios tendentes a comprovar as suas alegações. Veja-se:

> Em sua manifestação de inconformidade, a interessada aponta dois motivos que justificariam as diferenças constatadas:
>
> > *(...)87. O primeiro motivo é a não adição nos valores declarados nas linhas 3 e 33 da ECF dos tributos recuperáveis. Em outras palavras, a Requerente não adicionou nos valores indicados nas linhas 3 e 33 os tributos que poderiam ser recuperados como parte dos custos, uma vez que não seriam custos de qualquer forma.*
> >
> > *88. Em segundo lugar, as diferenças apontadas pela D. Fiscalização também têm origem no fato de que foram consideradas no cálculo notas fiscais que, embora datadas de 2017, estão relacionadas a importações que ainda estavam em processo de desembaraço aduaneiro e, portanto, não haviam sido incorporadas ao estoque da empresa durante o ano de 2017. Essa*

DOCUMENTO VALIDADO

> *situação justifica por que a Requerente não as incluiu nos valores informados na ECF relativa ao ano-calendário de 2017.*
>
> *(...)*

Entende a interessada que as razões apresentadas deixariam claras a origem das diferenças.

Porém, mais uma vez, a argumentação apresentada pela recorrente carece de comprovação. Não foi trazida pela interessada a documentação comprobatória que demonstrasse a correção de sua argumentação, nem no que se refere aos supostos tributos recuperáveis, muito menos aquelas relativas as importações que não haviam sido incorporadas ao estoque, por conta de ainda estarem em processo de desembaraço.

Conclui-se que, não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea o alegado, o pedido de revisão do Despacho Decisório deve ser indeferido.

6 PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Como já relatado, a Recorrente peticionou informando que em casos análogos nos quais se discute saldo negativo de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2014 e 2015 (processos sob nºs 10283.720558/2020-91, 10283.720559/2020-36 e 10283.724141/2020-06), a 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção decidiu converter o julgamento em diligência.

Dessa forma, considerando que nos demais processos sobre a mesma matéria se entendeu pela necessidade de baixa em diligência para permitir a devida instrução documental, a Recorrente argumenta que essa Turma deveria adotar o mesmo procedimento também no presente caso, até mesmo por coerência processual e tratamento igual para situações similares, garantindo isonomia e uniformidade nas decisões administrativas.

A Recorrente instruiu os autos com cópia da Resolução nº 1302-001.263. Passa-se a descrever alguns excertos do voto condutor da referida Resolução.

> Devoluções
>
> (...)
>
> 19. Quanto ao mérito dos argumentos trazidos, a Recorrente, ao invocá-los no presente Recurso Voluntário, em nada inovou para sanar e contrapor informações contidas no Acórdão de primeira instância. Os argumentos continuam sendo os mesmos, o que ratifica a visão de que são genéricos, dissonantes, abrangentes e contraditórios.
>
> 20. Não identifiquei nos elementos probatórios instruídos no presente processo prova documental, fiscal e contábil, devidamente conciliada, registro por registro,

DOCUMENTO VALIDADO

que pudesse comprovar que, mesmo sendo tais registros feitos diretamente em rubricas de Receita Bruta, cada venda tenha sido de fato anulada pela consequente e específica nota fiscal de devolução. Tudo com explicitação contábil e fiscal evidenciando a total anulação de cada operação com os respectivos créditos (Vendas) e débitos (Devoluções) devidamente conciliados.

21. Por todo o contexto apresentado, concluo que faltam evidências documentais capazes de comprovar que, de fato, houve anulação total de cada operação classificada como Devolução. Portanto, não tendo havido plena justificativa para o motivo real de terem ocorrido as referidas reduções, considerando recorrentes pedidos da Interessada em fornecer eventuais elementos comprobatórios adicionais, voto por converter o presente julgamento em Diligência para elaboração de Relatório Circunstanciado e Conclusivo apresentado conforme diretrizes explicitadas na Conclusão deste Voto.

Contribuições Financeiras Relativas a Benefícios Fiscais de ICMS

(...)

26. Assim, para apuração da receita líquida de vendas e serviços, de fato, não se encontram as contribuições mencionadas. Neste contexto, deve-se atentar para a informação de que tais contribuições, conforme artigo 19, inciso XIII, da Lei que regulou tais incentivos (Lei 2.826/2003 do Estado do Amazonas), não se referem a tributos incidentes sobre a venda, mas sim, de contrapartida financeira em relação a qual não há evidência documental de qualquer eventual correlação com registros vinculados com a receita bruta da Recorrente.

27. Quanto ao mérito dos argumentos trazidos, a Recorrente, ao invocá-los no presente Recurso Voluntário, incorreu nas mesmas ações relatadas no tópico anterior, ou seja, em nada inovou para sanar e contrapor informações contidas no Acórdão de primeira instância. Os argumentos continuam sendo os mesmos, o que ratifica a visão daquele colegiado de improcedência das alegações trazidas por falta de correlação das referidas reduções com a receita bruta da Recorrente.

CONCLUSÃO

29. Em face do exposto, visando confirmação de certeza e liquidez do crédito pleiteado, Voto por converter o presente julgamento em Diligência para que a unidade de origem INTIME a Recorrente a elaborar e apresentar:

- Em relação a Devoluções mencionadas no Voto: PROVA DOCUMENTAL, fiscal e contábil, devidamente conciliada, registro por registro, que COMPROVE que, mesmo sendo tais registros feitos diretamente em rubricas de Receita Bruta, cada venda tenha sido de fato anulada pela consequente e específica nota fiscal de devolução. Tudo com explicitação contábil e fiscal evidenciando a total anulação de cada operação com os respectivos créditos (Vendas) e débitos (Devoluções) devidamente conciliados.

DOCUMENTO VALIDADO

- Em relação a Contribuições Financeiras mencionadas no Voto: para cada operação, apesar dos registros contábeis terem sido feitos diretamente em contas de Receita Bruta, apresentar PROVA DOCUMENTAL contábil e fiscal completa e detalhada que COMPROVE efetividade dos valores (pagamento e outros requisitos), eventual correlação específica com receitas reconhecidas, bem como, possibilidade de DEDUÇÃO FISCAL das referidas despesas para fins de apuração do Lucro Real.

O que se verifica dos excertos transcritos acima, é que no caso análogo, assim como se verifica nos presentes autos, não estavam presentes elementos probatórios capazes de comprova as razões recursais. Por essas razões, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção entendeu por bem determinar a intimação da Recorrente para que instruísse o seu recursos com provas documentais.

Ocorre que não se pode olvidar que o ônus da prova é do contribuinte, não sendo razoável a conversão do julgamento em diligência em todos os casos nos quais o recurso não se encontra devidamente instruído com provas. Entendo que a conversão do julgamento em diligência se justifica em casos nos quais se verifica algum indício de prova ou um esforço de diálogo entre o Recorrente e o acórdão recorrido. No caso em questão, a DRJ já havia fundamentado a rejeição da manifestação de inconformidade na ausência de provas e ao invés de suprir tal ausência, a Recorrente preferiu suscitar a nulidade do acórdão *a quo* por entender que os seus fundamentos de defesa não teriam sido devidamente analisados.

Ora, como já se analisou linhas acima, a DRJ analisou os esclarecimentos feitos pela Recorrente, mas não os acolheu em razão da insuficiência de provas.

Por essas razões, entendo que não ser necessária a conversão do julgamento em diligência.

7 MÉRITO

Quanto ao mérito, entendo que o acórdão recorrido deve ser igualmente mantido, uma vez que a Recorrente não logrou comprovar os seus argumentos.

Dessa forma, nos termos da faculdade prevista pelo art. 114, § 14 do RICARF, manifesto a minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, que abaixo transcrevo.

> Mérito.
>
> O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório declarado no PER/DCOMP nº 11354.99722.221018.1.3.02-7154, que se referia ao "Saldo Negativo do IRPJ", não homologando as compensações constantes dos

DOCUMENTO VALIDADO

PER/DCOMPs nºs 11354.99722.221018.1.3.02-7154, 31863.64658.191118.1.3.02-3519 e 12739.69379.131218.1.3.02-0409.

Irresignada, a interessada apresenta manifestação de inconformidade tempestiva, cujos argumentos seguem analisados a seguir:

- Da Ausência de Omissão de Receita.

No despacho decisório, o Fisco esclarece ter constatado divergências entre a receita bruta declarada pela pessoa jurídica e aquela calculada com base nas notas fiscais emitidas:

> *(...)2. Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela pessoa jurídica, na competência do ano calendário de 2017, foi apurado o faturamento da empresa, conforme Relatório de Faturamento 2017 – sintético e analítico, anexado às fls. 1948-1951, com a finalidade de se contrapor ao valor constante na Escrituração Contábil Fiscal – ECF, Ficha L300 (Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal), Linha 5 (Receita Bruta), apresentada pela pessoa jurídica à RFB. Onde foi informado o valor de R$25.364.926.810,63 – relativo ao faturamento da pessoa jurídica no ano calendário de 2017. E o valor apurado nas Notas Fiscais Eletrônicas(NFE), de emissão da própria pessoa jurídica, onde foi achado o valor de R$26.429.769.372,58 (valor bruto em relação aos tributos que não fazem parte da receita bruta – ICMS Substituição Tributária e IPI). De tal modo que a diferença é da ordem de R$1.064.842.561,95 em desfavor da pessoa jurídica, isto é, os valores apurados nas notas fiscais eletrônicas + prestação de serviços, emitidas pela pessoa jurídica estão em valor superior ao valor declarado na Ficha L300 da ECF.*
>
> *(...)*

Ao fim das contas, após análise das respostas às intimações, o Fisco, entre outras razões, conclui que o "contribuinte não apresentou nenhum comprovante do que alega, apesar de ter sido intimado a fazê-lo".

Em sua manifestação, a interessada "esclarece que o valor de R$ 25.364.926.810,63 indicado como sendo o valor da receita apurada no ano-calendário de 2017 em sua ECF está correto, diferentemente do que alega a D. Autoridade Fiscal. Para tanto, a Requerente elaborou a anexa planilha (doc. nº 4) apontando os motivos das diferenças encontradas".

De fato, a interessada apresenta o citado "doc. Nº 4" junto ao arquivo não paginável de fl. 3.727, onde apresenta suas justificativas em relação às infrações constatadas pelo Fisco, sem, entretanto, apresentar os elementos probantes, da mesma forma que já fora constatado durante o procedimento apuratório.

A questão aqui seria verificar se a interessada conseguiu provar suas alegações através da apresentação da documentação hábil e idônea.

DOCUMENTO VALIDADO

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da contribuinte a demonstração da efetiva existência do direito creditório pleiteado. Tanto é assim que as instruções da Secretaria da Receita Federal do Brasil trazem em seu bojo a necessidade de apresentação de documentos comprobatórios.

Confira-se, por exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012, que, quando da apresentação do pedido de ressarcimento em exame, regia os processos de restituição, compensação e ressarcimento relativos a tributos administrados pela RFB, matéria hoje disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.055 de 2021. Referida instrução normativa assim dispunha:

> *Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*
>
> *I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia;*
>
> *ou II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*
>
> *§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*
>
> *§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*
>
> *(...)Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (Grifou-se)*

Verifica-se que, em qualquer dos tipos de devolução de crédito fiscal é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido fica inarredavelmente prejudicado.

Observe-se que o crédito que se pretende aproveitar é proveniente de lançamento por homologação, em que o contribuinte apura por sua conta e risco

DOCUMENTO VALIDADO

o valor a ser restituído, incumbindo ao Fisco verificar se o encontro de contas foi realizado corretamente ou não.

Desse modo, mesmo a apresentação de declarações retificadoras que demonstrem um recolhimento a maior não pode necessariamente, sozinha, ser acolhida como argumento de defesa, uma vez que a manifestação de inconformidade deve ser dirigida a apontar erros que teriam sido cometidos na análise do direito creditório do contribuinte.

Portanto, resta inconteste que a alegação deve estar fundamentada em erro comprovado. É a escrituração contábil/fiscal (acompanhada dos documentos que as fundamentaram), mantidos pelo Contribuinte, elementos capazes de fornecer à Fazenda conteúdo substancial válido juridicamente para a busca da verdade material dos fatos, e eles não foram apresentados.

Ora, a simples alegação, ou mesmo a apresentação de um demonstrativo elaborado pela própria interessada, não faz prova do direito creditório do contribuinte, que nesta fase do rito processual, deve, ao contrário, apresentar documentos efetivamente comprobatórios de eventual equívoco cometido na elaboração da declaração original.

Isto porque à Manifestação de Inconformidade aplicam-se as mesmas regras do Processo Administrativo Fiscal previstas no Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, conforme expresso no § 11, do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

> *Art. 74. .....*
>
> *(...)§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)*

Nestes termos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo Decreto nº 7.574/2011, estabelecem que a exibição das provas pelo contribuinte se faça em conjunto com a manifestação de inconformidade, precluindo o direito de apresentá-las em outro momento processual, a menos que ocorra uma das hipóteses previstas no § 4º, do art. 16, como segue:

> *(...)Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*
>
> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
>
> *(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

DOCUMENTO VALIDADO

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Grifou-se)(...)

No presente caso, o Fisco demonstrou as inconsistências na apuração da base de cálculo do imposto de renda, cabendo à interessada, trazer a documentação comprobatória das razões desta retificação.

Pode-se concluir, da análise da manifestação apresentada e também do processo, que a interessada não trouxe documentos que demonstrassem suas alegações, apresentando tão somente argumentos e demonstrativos desacompanhados dos elementos que os sustentassem.

Ressalta-se que, conforme o Código de Processo Civil, artigo 333, o ônus de provar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos ao direito da outra parte é de quem os alega:

(...)Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

(...)

Sendo assim, fica prejudicada a confirmação de indébitos quanto aos fatos geradores apontados, visto que não é possível fazer nenhuma confrontação de dados, se o contribuinte não apresenta em sua defesa todos os documentos que permitam sua comprovação.

Em síntese, com a finalidade de se buscar a verdade material, caberia ao requerente trazer aos autos o acervo documental competente e associado à tributação específica concernente ao período de apuração, acompanhados das respectivas Demonstrações Financeiras e documentos contábeis devidamente escriturados e registrados na forma da legislação de regência, evidenciando, assim, os fatos contábeis e fiscais atrelados ao montante da base imponível que entende pertinente, sua apuração e recolhimentos correspondentes, sem prejuízo da observância dos pressupostos legais norteados pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

Não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte qualquer incorreção na apuração, seja da base de cálculo, seja do tributo apurado pelo

DOCUMENTO VALIDADO

Fisco, através de documentação hábil e suficiente, o pedido de revisão do Despacho Decisório deve ser indeferido.

Portanto, mantém-se o decidido no Despacho Decisório.

- Da Prestação de Serviços.

O Fisco intimou a interessada a esclarecer a origem do valor de R$ 139.710.684,38 constante na linha L300 de sua ECF. Já naquela intimação, a autoridade fiscal requer a apresentação "de documentação fiscal hábil e idônea, que justifique de forma inequívoca" a natureza do lançamento.

Em sua manifestação de inconformidade a interessada afirma que, diferentemente do entendimento do Fisco, "o valor de R$ 139.710.684,38 constante da linha 11 da Ficha L300 da ECF se refere aos montantes contabilizados na conta contábil 41011169 relativa às despesas com devolução de peças em garantia, razão pela qual consta na ECF como de natureza devedora".

Da mesma forma como o que ocorreu no item anterior do presente voto, a interessada não trouxe à baila dos documentos comprobatórios referentes ao lançamento em análise.

Assim, usando os mesmos argumentos já trazidos no item precedente, não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea, mormente os documentos que demonstrassem as supostas devoluções de peças em garantia, o pedido de revisão do Despacho Decisório deve ser indeferido.

- Das Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas.

No presente item, assim como nos dois itens precedentes, o Fisco entendeu que, em resposta à intimação, "o contribuinte apenas tenta explicar o que supostamente tenha acontecido ou não. Sem apresentar qualquer documentação comprobatória, hábil e idônea para dar suporte documental ao que alega".

A autoridade fiscal, no presente item, apurou valores de vendas canceladas e devoluções de vendas no montante de R$ 578.824.866,17, contrariamente ao declarado pela interessada, que alcançou o montante de R$ 85.693.449,83, concluindo pela ocorrência de "um lucro fictício ou ilícito".

Aponta o Fisco que, diferentemente do entendimento da interessada, "ao emitir a nota fiscal de venda, esta concorreu para a receita bruta, como a venda não se concretizou para um determinado comprador, retornando ao estoque da pessoa jurídica (nota fiscal de devolução de vendas) para posterior faturamento para o mesmo comprador ou outro. Ao assim não proceder, ao emitir uma nova nota fiscal de venda para a mercadoria que retornou, o contribuinte estará também duplicando seu faturamento de forma irreal".

De sua parte, a interessada, aponta que "a diferença identificada por essa D.

DOCUMENTO VALIDADO

Autoridade Fiscal decorre das operações de retorno de mercadoria não entregue (sit return), não havendo qualquer irregularidade na referida diferença e, tampouco, trata-se do suposto lucro ilícito ou fictício alegado pela D. Fiscalização".

Não obstante as alegações apresentadas pela manifestante, possui razão a autoridade fiscal. As vendas canceladas e devoluções de vendas deveriam ter sido incluídas, com o fim de neutralizar os valores das receitas provenientes das notas originais de vendas.

Além disso, a interessada não apresentou qualquer argumento, devidamente comprovado, que porventura demonstrasse a neutralidade de sua atitude.

Nesse sentido, mantém-se o constante do despacho decisório.

- Dos Descontos Incondicionais e Abatimentos.

No presente caso, o Fisco discorda do valor utilizado pela interessada a título de descontos incondicionais e abatimentos, no montante de R$ 2.267.761.889,15 e aqueles apurados nas notas fiscais, que chega a R$ 168.109,08.

A manifestante afirma que tais valores não se referem a descontos incondicionais e abatimentos, mas sim, "a despesas incorridas para fomentar a venda das mercadorias comercializadas pela Requerente, as quais se concretizam por meio de pagamentos feitos pela Requerente para empresas do setor de varejo que comercializam essas mercadorias para consumidores finais ou por meio de pagamento de parte das despesas de marketing desses produtos".

Para comprovar suas alegações, a interessada traz, por amostragem, os documentos anexos (doc. 8), fls. 3.701 a 3.720.

Mais uma vez, aqui, a interessada falha na comprovação de suas alegações. Os documentos comprobatórios trazidos, além de não versarem sobre a totalidade dos valores, são incompletos e muitas vezes ininteligíveis, impossibilitando qualquer tipo de conclusão por parte desse julgador.

Nesse sentido, não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte qualquer incorreção na apuração, seja da base de cálculo, seja do tributo apurado pelo Fisco, através de documentação hábil e suficiente, o pedido de revisão do Despacho Decisório, especificamente no caso da análise constante do presente item, deve ser indeferido.

- Dos CFOPs 3101 e 3102.

Neste quesito, o Fisco aponta existirem diferenças entre os valores declarados pela empresa e aqueles apurados nas notas fiscais relativos a "COMPRAS DE INSUMOS NO MERCADO EXTERNO" e "COMPRAS DE MERCADORIAS NO MERCADO EXTERNO", conforme intimação:

> *(...)Esclarecer, com a apresentação de documentação fiscal hábil e idônea, sobre a diferença de COMPRAS DE INSUMOS NO MERCADO EXTERNO*

DOCUMENTO VALIDADO

apurada entre as Compras de Insumos apuradas nas notas fiscais eletrônicas (CFOP 3101) nº montante de R$ 11.157.479.729,90. Perfazendo uma diferença da ordem de R$ 874.012.799,93.

Esclarecer, com a apresentação de documentação fiscal hábil e idônea, sobre a diferença de COMPRAS DE MERCADORIAS NO MERCADO EXTERNO apurada entre as Compras de Mercadorias apuradas nas notas fiscais eletrônicas (CFOP 3102) nº montante de R$ 841.221.457,74. Perfazendo uma diferença da ordem de R$ 277.253.629,76.

(...)

Em sua manifestação de inconformidade, a interessada aponta dois motivos que justificariam as diferenças constatadas:

(...)

87. O primeiro motivo é a não adição nos valores declarados nas linhas 3 e 33 da ECF dos tributos recuperáveis. Em outras palavras, a Requerente não adicionou nos valores indicados nas linhas 3 e 33 os tributos que poderiam ser recuperados como parte dos custos, uma vez que não seriam custos de qualquer forma.

88. Em segundo lugar, as diferenças apontadas pela D. Fiscalização também têm origem no fato de que foram consideradas no cálculo notas fiscais que, embora datadas de 2017, estão relacionadas a importações que ainda estavam em processo de desembaraço aduaneiro e, portanto, não haviam sido incorporadas ao estoque da empresa durante o ano de 2017. Essa situação justifica por que a Requerente não as incluiu nos valores informados na ECF relativa ao ano-calendário de 2017.

(...)

Entende a interessada que as razões apresentadas deixariam claras a origem das diferenças.

Porém, mais uma vez, a argumentação apresentada pela recorrente carece de comprovação. Não foi trazida pela interessada a documentação comprobatória que demonstrasse a correção de sua argumentação, nem no que se refere aos supostos tributos recuperáveis, muito menos aquelas relativas as importações que não haviam sido incorporadas ao estoque, por conta de ainda estarem em processo de desembaraço.

Conclui-se que, não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea o alegado, o pedido de revisão do Despacho Decisório deve ser indeferido.

- Do Custo de Produção.

O Fisco, no despacho decisório, aponta uma divergência de R$ 974.771.774,83, entre os valores declarados na linha 95 da ficha L210 (R$ 13.594.909.118,76) e

DOCUMENTO VALIDADO

aquele constante na ficha L300 (R$ 12.620.137.343,93) da ECF apresentada, gerando um lucro fictício.

De fato, corroborando o citado pelo Fisco, a linha 99 da ficha L210 da ECF retificadora apresentada pela interessada consta o valor de R$ 13.594.909.118,76, como custo de produção:

(...)

93	Outros Custos Aplicados na Formação dos Produtos Agropecuários	
94	(-)Estoques Finais de Insumos Agropecuários	
95	(-)Estoques Finais de Produtos Agropecuários em Formação	
96	(-)Estoques Finais de Produtos Agropecuários Acabados	
97	Ajustes de Estoques Decorrentes de Arbitramento	
98	**CUSTO DOS PRODUTOS DA ATIVIDADE RURAL VENDIDOS**	**0,00**
99	**CUSTOS DE PRODUÇÃO**	**13.594.909.1...**

(...)

Já a ficha L300 apresenta o custo dos bens e serviços no montante de R$ 12.594.909.118,76:

(...)

Escrituração

REGISTRO - L300

Registro L300 - Demonstração Do Resultado Líquido no Período Fiscal

Anual | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho | Julho | Agosto | Setembro | Outubro | Novembro | Dezembro

Pesquisar

Código	Descrição	Tipo	Nível	Valor	D/C
3.01.01.01.02....	(-) PIS/PASEP Sobre Receita Bruta	A	6	291.454.455,...	D
3.01.01.01.02....	(-) ISS	A	6	131.125,96	D
3.01.01.01.02....	(-) Demais Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços	A	6	358.326.464,...	D
3.01.01.01.02....	(-) Ajuste a Valor Presente sobre Receita Bruta	A	6	0,00	D
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	S	4	12.620.137.3...	D
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	S	5	12.620.137.3...	D

(...)

A interessada reconhece que o valor de seus custos das atividades gerais corresponde efetivamente ao valor de R$ 13.594.909.118,76:

(...)

94. O valor de R$ 13.594.909.118,76 declarado na Ficha L210 corresponde ao **valor total dos custos das atividades em geral** incorridos pela Requerente no ano-calendário de 2017.

95. Inclusive, a Requerente confirmou durante a fiscalização que o valor dos custos das suas atividades em geral em 2017 foi de R$ 13.594.909.118,76, conforme Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1262/2023. Tal informação é respaldada pela anexa Demonstração Financeira auditada por auditoria independente (**doc. n° 9**).

(...)

Nesse sentido, pode-se concluir a inexistência de litígio quanto à diferença apontada no despacho decisório, no valor de R$ 974.771.774,83. A divergência refere-se, tão somente, à ocorrência ou não do lucro fictício.

DOCUMENTO VALIDADO

> Entretanto, não obstante as alegações da interessada, a análise a ser feita através do presente voto, refere-se à existência de crédito suficiente para arcar com os valores declarados nos PER/DCOMPs em análise.
>
> O que se discute aqui é a certeza e liquidez do crédito que a interessada pretendeu aproveitar e, como ficou claramente caracterizado no despacho decisório, mesmo descontando o lucro fictício, ainda assim, não haveria crédito que permitisse a restituição/compensação pleiteada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, vencido quanto à preliminar de nulidade do despacho decisório, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as demais preliminares, rejeitar o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, decidiu por voto de qualidade rejeitar a preliminar de decadência do direito de o fisco analisar a base de cálculo do CSLL para fins de apuração da base de cálculo negativa do período.

Como bem salientado no voto vencido nesta matéria, os fatos processuais foram praticados nas seguintes datas:

> Antes de prosseguir com a análise, deve-se que: (i) o presente processo trata de alegado direito creditório de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2017; (ii) o PERDCOMP 12658.25617.131218.1.3.03-9150 foi transmitido em 13/12/2018 (fls. 02); e (iii) a Recorrente foi intimada do despacho decisório em 21/09/2023 (fls. 3585); e (iv) não se tem notícia da lavratura de auto de infração para alteração do valor devido a título de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário de 2017.

Não consta dos autos a data de transmissão da ECF.

DOCUMENTO VALIDADO

Note-se que o voto vencido escorou sua decisão em dois fundamentos distintos: o primeiro deles considera que nos casos de análise do direito creditório que se aprofunda para rever a base de cálculo apurada pelo sujeito passivo é indispensável a formalização de auto de infração, não sendo suficiente a emissão de despacho decisório nestes casos; o segundo, que estaria decaído o direito de o fisco analisar a apuração da base de cálculo da CSLL, já que relativa ao ano-calendário 2017, e o despacho decisório fora proferido em 21/09/2023, tendo-se transcorrido mais de 5 anos da data do fato gerador.

Para ilustrar a alegada necessidade de auto de infração para a alteração da base de cálculo da CSLL objeto do direito creditório, valeu-se do voto vencido no acórdão 1301.007.774 que considerou indispensável a lavratura de auto de infração no caso em julgamento. As principais razões do voto vencido são as seguintes (destaques acrescidos):

> Porém, isso não ocorreu no caso em exame, pois inexiste notícias nos autos de que a Receita Federal reconstituiu a apuração do Lucro real, mediante lavratura de auto de infração. Quem reconstitui tal apuração foi o Despacho Decisório, a partir de uma constatação fiscal via Representação Fiscal, repita-se, sem lavratura de Auto de Infração, sendo efetuados ajustes no cálculo do IRPJ e, consequentemente, na apuração do saldo negativo do imposto de renda do exercício de 2013, ano-calendário 2012, para em seguida, DEFERIR PARCIALMENTE o crédito constante do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, no valor de R$ 575.856,55 (e-fls. 200/201).
>
> Nesse passo, compreendo equivocado o procedimento do Fisco.
>
> Com efeito, em análise de direito creditório, a Autoridade Fiscal NÃO pode alterar a base de cálculo de tributo, com fins de reduzir o valor devido, e por consequência, o crédito fundado em Saldo Negativo. Tal alteração só pode ser realizada através de lançamento tributário, nos moldes do CTN.
>
> [...]
>
> De acordo com este dispositivo, a Autoridade Fazendária possui o prazo de cinco anos para verificar se o crédito pleiteado atende aos requisitos especificados no artigo 74, ou seja, se o referido crédito poderia ser objeto de compensação, se está atrelado a débitos pendentes, se já foi objeto de pedido de compensação ou restituição etc.
>
> **Eventual revisão de despesas apuradas na base de cálculo do saldo negativo que deu origem ao crédito pleiteado não está suportada pelo disposto no art. 74, já que esse tipo de análise não está contida em nenhum dos dispositivos por ele descritos,** e tampouco estaria contida em uma interpretação extensiva desse dispositivo, tendo em vista que qualquer extensão nesse sentido representaria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao próprio CTN.
>
> Embora se admita a extensão da análise relativa ao pedido de compensação e aprofundamento da verificação do período de origem do crédito, tal verificação não pode ser sem limites. Isso porque, uma coisa é a verificação da existência dos

DOCUMENTO VALIDADO

> pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificam a restituição ou a compensação. Outra coisa é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior.
>
> Ou seja, **a revisão da própria apuração do saldo a restituir em nada se relaciona com o direito do fisco de averiguar a existência do pagamento ou quitação que justifica o saldo a restituir**, defluindo-se daí que qualquer revisão que implique em alteração de crédito tributário legalmente constituído pelo Contribuinte, só pode ser feito por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do referido crédito, no caso, só pode ocorrer via lançamento de ofício, nos moldes do artigo 142 do CTN.
>
> [...]
>
> Diga-se mais: a obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este, aos olhos do Fisco, não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, **também está prevista no parágrafo 4º, do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos em que, "constatada a infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário",** conforme se extrai, verbis:
>
> [...]
>
> Afinal, até mesmo a distribuição do ônus da prova é diversa entre os processos de exigência de crédito tributário (ônus da fiscalização) e ressarcimento/compensação (ônus do contribuinte).
>
> [...]
>
> Assim, independentemente se a revisão da base de cálculo ocorrer antes de transcorrido o prazo decadencial, **a lavratura de Infração é mandatória, e deve ser efetuada nos moldes do artigo 142 do CTN** (além do citado §4, do art. 9º do Decreto nº 70.235/72), para constituir validamente o crédito tributário que não foi objeto de declaração pelo contribuinte.

Segundo o voto transcrito, a análise da correção da base de cálculo que ensejou a formação do saldo negativo não está contemplada no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, de modo que não poderia ser realizada no procedimento ligado ao PER/DCOMP.

Não penso da mesma forma. Veja-se o que dispõe o *caput* do art. 74 (destaques acrescidos):

> Art. 74. O sujeito passivo que **apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo com o texto, o crédito passível de restituição ou ressarcimento poderá ser utilizado para compensação de débitos próprios. E o CTN expressamente informa quais são os créditos passíveis de restituição (destaques acrescidos):

> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:
>
> I - cobrança ou **pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior** que o devido **em face da legislação tributária aplicável**, **ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador** efetivamente ocorrido;

Não custa rememorar que o art. 170 do Código igualmente vincula a possibilidade de compensação à liquidez e certeza do direito creditório, matéria aliás prestigiada por este Conselho em reiteradas decisões:

> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública

Nos termos do CTN, portanto, são passíveis de restituição os valores recolhidos a maior em face da legislação aplicável, levando-se em conta a natureza e circunstâncias materiais do fato gerador. Apenas os valores assim apurados são passíveis de restituição e podem ser usados, já que líquidos e certos, para a compensação de débitos.

Portanto, não há óbice legal para que a autoridade fazendária, quando da análise de pedido de restituição, cumulado ou não com pedido de compensação, analise a composição da base de cálculo do tributo que ensejou o direito vindicado.

Superada a possibilidade (necessidade, diriam alguns com propriedade) de o fisco analisar a base de cálculo que ensejou o saldo negativo objeto do pedido de restituição, resta aferir se eventual ajuste decorrente do procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal deveria ser obrigatoriamente objeto de auto de infração.

Segundo o voto acima transcrito, aplica-se ao caso a disposição do art. 142 do CTN:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em muitos casos de análise da base de cálculo para fins de restituição de tributo, o resultado do procedimento é tão somente a redução do montante a ser devolvido ao interessado. Não haveria, portanto, constituição do crédito tributário, mas mera redução do montante a ser restituído.

DOCUMENTO VALIDADO

Acrescente-se a isto que o saldo negativo não é objeto de declaração com natureza constitutiva perante o fisco, de modo que o valor eventualmente constante em DIPJ ou ECF não está constituído em favor do declarante, mas possui natureza meramente declaratória, conforme Súmula CARF nº 92.

Superado o inexistente obstáculo imposto ao fisco nos termos acima transcritos, remanesce a questão quanto à indispensabilidade do auto de infração para a alteração da base de cálculo informada em DIPJ ou ECF.

A defesa da indispensabilidade do auto de infração em situações deste jaez é referendada, dentre outros, pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, autor dos fundamentos abaixo apresentado no acórdão 9101-007.152 e que integraram aquele voto vencido:

> [...]
>
> Partindo-se da interpretação literal do dispositivo é possível afirmar que este dá um comando imperativo ao determinar em seu caput que a forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento e estende, em seu parágrafo 4º, tal determinação às hipóteses "em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário".
>
> Assim, revela-se de pronto que não é uma faculdade, mas um comando legal determinando a forma como deve ser constituído o crédito tributário pela autoridade fiscal ao proceder o lançamento de ofício em face das infrações por ela apuradas, [...]
>
> Adotando-se o método teleológico de interpretação, por tudo que se expos até aqui sobre a forma de constituição e revisão do crédito tributário, a melhor conclusão, a meu ver, é a de que o dispositivo em questão é a forma determinada pelo legislador para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela autoridade administrativa competente, em sintonia com o que dispõe o Código Tributário Nacional nesta matéria.
>
> E, diante disso, deve-se dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular o Despacho Decisório, determinando à Unidade de Origem que realize uma nova análise do crédito pleiteado, sem que se faça retificação da base de cálculo do tributo.
>
> [...]
>
> Confesso que até me aprofundar no estudo deste caso, eu também considerava aceitável o ato praticado pela autoridade administrativa de proceder ao ajuste da base de cálculo e à retificação do quantum devido, tão somente mediante a exposição dos motivos de fato e de direito no seu despacho decisório, por vislumbrar no caso apenas a glosa de um crédito pleiteado e não perceber, de outro lado, a exigência de uma crédito tributário ainda não constituído.

DOCUMENTO VALIDADO

> Diante do quadro ora analisado, revejo tal entendimento, pois estou convicto que não há espaço para a revisão do crédito tributário constituído por meio de confissão do sujeito passivo através do lançamento de ofício senão pela forma determinada na lei que rege o processo administrativo fiscal em seu art. 9º, em consonância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.
>
> Logo, deve ser restabelecida a base de cálculo do IRPJ devido, e informado na DIPJ do período, revertendo-se a glosa dos valores apontados (glosa de compras e despesas operacionais), reconhecendo a nulidade do Despacho Decisório.

Com todas as vênias, penso que não assiste razão para a conclusão defendida no voto vencido.

Do acórdão 9101-007.152, extrai-se, dentre outros ensinamentos, o seguinte excerto, dando conta da exposição de motivos da norma que inseriu o § 4º ao art. 9º do PAF (destaques acrescidos):

> Neste ponto, não posso deixar de analisar o respeitável entendimento do d. conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, ilustre membro deste colegiado, manifestado no artigo que trata deste tema, intitulado "A Análise do Direito Creditório na Repetição do Indébito Tributário Federal", onde aponta que a introdução desse § 4º no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 tinha como objetivo, segundo a exposição de motivos da MP nº 449/2008, que lhe deu origem, tão somente o de "assegurar o direito ao contraditório e a ampla defesa" nas hipóteses mencionadas, conforme aponta, verbis:
>
> > A modificação legislativa teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a atuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário. Seu objetivo foi bem esclarecido no item 13 da Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU – apresentada para a Medida Provisório nº 449/2008, que lhe deu origem:
> >
> > > 13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, **sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário, a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e a ampla defesa.**
> >
> > Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que constatadas as referidas infrações. Portanto, a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no caput do mesmo artigo, qual seja todos os elementos

DOCUMENTO VALIDADO

> indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de auto de infração se o mesmo objetivo pode ser atingido com um despacho decisório que pode ser contestado pela via da manifestação de inconformidade dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Ainda que a exposição de motivos da alteração legislativa seja suficientemente esclarecedora, não convenceu o digno Conselheiro quanto à sua finalidade, qual seja, de garantir o direito ao contraditório e ampla defesa às situações em que, constatada a infração à legislação tributária, não resulte em exigência de crédito tributário.

Ocorre que nos casos de restituição e compensação o contraditório estava assegurado desde 2003 com as alterações promovidas no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 10.833/2003. Ou, por outras palavras, a alteração promovida não teve por escopo alterar o procedimento anteriormente estabelecido pela Lei nº 9.430/1996.

Dirigiu-se, certamente, a outros procedimentos fiscais que poderiam dar margem a contestação quanto à aplicação do PAF. Evidencio, aqui, o procedimento de fiscalização do IRPJ, por exemplo, que resultasse em constatação de prejuízo fiscal no período auditado inferior ao originalmente informado, que não dependia, antes da alteração legislativa, de auto de infração para sua conclusão.

Para além das hipóteses previstas após o advento da Lei nº 11.941/2009, como antes afirmado, desde 2003 é assegurado o direito ao contraditório nos processos de restituição cumulados com compensação. Neste cenário, afastando-se a hipótese de impossibilidade de se aferir a base de cálculo a partir da qual se chegou ao indébito restituível, não parece crível que todos os casos levados a efeito pelo fisco entre 2003 e 2009 tenham sido maculados por vício insanável, já que não prescindiam de auto de infração para reduzir eventual saldo negativo indevidamente apurado.

É de se concluir, portanto, que o instrumento que promoveu a redução do valor do direito creditório vindicado não é óbice intransponível para ato administrativo, sendo suficiente que esteja devidamente motivado e fundamentado e que se garanta ao sujeito passivo o direito ao contraditório e ampla defesa.

Reforça este entendimento a Súmula CARF nº 159, cujo racional se aplica com perfeição ao caso ora em julgamento:

> Súmula CARF nº 159
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019
>
> Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Não se vislumbra um único argumento que seja capaz de afastar, em relação ao saldo negativo de IRPJ ou base de cálculo negativa da CSLL o mesmo entendimento acima

DOCUMENTO VALIDADO

expresso, que dispensa a realização do lançamento fiscal (leia-se, auto de infração) para a glosa de ressarcimento do PIS e da Cofins.

Por estes fundamentos, não há como reputar indevida a alteração na base de cálculo do saldo negativo da CSLL por não ter sido formalizada por meio de auto de infração.

Já o segundo fundamento para considerar nulo o procedimento foi o acolhimento da prejudicial de decadência por parte do voto vencido.

Esta matéria é deveras controvertida no âmbito deste Conselho, inclusive na CSRF, conforme anotado pelo voto vencido ao se reportar ao acórdão nº 9101-007.104, de 08/08/2024, que deu provimento, por voto de qualidade, ao recurso especial manejado pela Contribuinte.

Superada a questão ligada à desnecessidade do auto de infração para reduzir o prejuízo fiscal apurado e partindo-se da premissa que a controvérsia está restrita à reapuração, pelo fisco, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para fins de determinação do saldo negativo, as principais linhas de pensamento sobre a matéria poderiam ser assim sumarizadas, no que respeita à decadência:

i) o prazo decadencial para o fisco aferir a base de cálculo declarada deve ser contado conforme o art. 150, § 4º do CTN, tendo como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador;

ii) ii) o prazo deve ser contado segundo o art. 150, § 4º do CTN, tendo como termo inicial a data de aproveitamento do saldo negativo;

iii) iii) o prazo deve ser contado no prazo do art. 150, § 4º do CTN, tendo como termo inicial a data da DIPJ (ECF) retificadora ou da declaração original apresentada a destempo;

iv) iv) não há prazo para o fisco analisar o direito creditório vindicado, desde que ocorra no interregno do lustro para homologação tácita das compensações declaradas.

Todas as posições têm respeitáveis fundamentos que as embasam e defensores e defensoras de elevado prestígio neste Conselho.

Dito isso, alinho-me à posição defendida pelo ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e que pode ser assim sintetizada, conforme declaração de voto encartada ao acórdão 9101-007.104 (com destaques acrescidos):

> Externei a mesma posição em todas as vezes que enfrentei esse tema, nas suas mais diversas vertentes, como aquisição de prejuízos fiscais, incentivos fiscais e saldos negativos, como no presente feito. São exemplos os acórdãos: nº 1201-00.448, 1201-00.449, de 30/03/2011; nº 1201-00.478, 1201-00.479 de 25/05/2011; nº 1401-001.578, de 05/04/2016; nº 1401-001.684, de 09/08/2016; nº 1401-001.808, de 21/03/2017; nº 1401-002.067, de 19/09/2017.

DOCUMENTO VALIDADO

> Em síntese, toda vez que o contribuinte pleiteia um direito perante o fisco, seja ele de qual natureza for, é necessário que comprove todos os elementos constitutivos desse direito, se assim for demandado pela autoridade concedente. Inexiste, na legislação tributária federal, qualquer prazo que estabeleça a aquisição de direitos perante a Fazenda Pública em face do decurso de prazos. Tal possibilidade é chamada de prescrição aquisitiva e exige previsão expressa. Não se pode transmutar os prazos de caducidade para o Fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento, em prazos de obtenção de direitos pelo contribuinte.
>
> Aliás, aqui vale mais um destaque. Em diversos votos com a posição oposta a essa aqui estampada, afirma-se que este ou aquele elemento da escrituração do contribuinte já teria sido lançado ou já teria havido a homologação desses valores. Ora, se assim fosse, a Fazenda Pública também não poderia questionar o custo de bens na apuração de ganho de capital, uma vez passados ais de cinco anos da sua aquisição, na pessoa jurídica e também na física.
>
> Há ainda afronta indireta a súmulas do próprio CARF , como a Súmula CARF nº 10 (Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos) e a Súmula nº 116 (Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança). Note-se que, em muitos dos casos abarcados pelos precedentes dessa súmula, questiona-se a própria formação do ágio, a qual pode ter ocorrido após bem mais que o prazo de 5 (cinco) anos da decadência.
>
> **Enfim, a decadência só atinge o direito para o fisco exigir valores do contribuinte, nunca para blindar o pleiteante de demonstrar todos os elementos que constituem o direito requerido**.
>
> Por essas razões e mais uma vez renovando as vênias em relação àqueles que adotaram posição aqui contraditada, meu voto é por negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto a essa divergência.

Concordo inteiramente com a posição acima transcrita. Não há norma legal que obrigue a autoridade tributária a efetuar o pagamento de uma restituição (excetuando aqui o caso das declarações da pessoa física, que tem natureza constitutiva) sem analisar o direito vindicado.

Aliás, o próprio CTN prevê expressamente que o indébito tributário ocorre quando o valor recolhido é cotejado com a legislação tributária aplicável levando-se em conta a natureza e as circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido:

> Pagamento Indevido

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:
>
> I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
>
> [...]

Note-se, de plano, que a norma é expressa ao prever o prazo de 5 anos para a homologação da compensação, mas não há nada a respeito da análise do pedido de restituição. Disso decorre que, uma vez transcorrido o lapso temporal previsto em lei sem a manifestação da autoridade fiscal, opera-se a homologação tácita da compensação, tornando-se definitiva a extinção dos débitos veiculados na respectiva declaração.

Entretanto, o direito creditório que foi utilizado na declaração compensação tacitamente homologada não resta homologado. Assim, se um PER/DCOMP usa parte do direito creditório vindicado e a declaração de compensação (DCOMP) é homologada por decurso do prazo, isso não implica em homologação do crédito veiculado no PER. Eventual saldo existente do direito creditório vindicado e que seja utilizado posteriormente em outra DCOMP deve necessariamente ser objeto de análise quanto à sua liquidez e certeza.

Para ilustrar os fatos, uma empresa apresenta em outubro de 2013 um PERDCOMP formulado a partir de um direito creditório decorrente do saldo negativo do ano-calendário 2010. A interessada informa um crédito de 100 mil e utiliza 70 para abater débitos próprios. A compensação homologada tacitamente em outubro de 2018 não resulta na validação automática do crédito não aproveitado originalmente no PERDCOMP de 2013. Assim, um novo PER apresentado em março de 2014 para o aproveitamento do saldo restante do direito creditório original e levada à análise em dezembro de 2018 deverá, necessariamente, avaliar a liquidez e certeza do direito creditório remanescente, sob pena de ferir frontalmente as previsões do art. 170 do CTN e do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Aqueles que defendem que o prazo para análise do direito creditório deve ser contado a partir da data do fato gerador não concordarão, obviamente, com a conclusão acima apresentada. Segundo o entendimento que prevalece nessa linha de pensamento, a análise do direito creditório, após transcorrido o prazo de 5 anos contados a partir do fato gerador que resultou no crédito vindicado, deve se ater à comprovação das retenções do imposto de renda pela fonte pagadora e dos recolhimentos (ou compensações) das estimativas mensais informadas no PERDCOMP. A análise do valor do saldo negativo informado não poderia mais ser realizada, posto ter se operado, em relação ao fisco, a extinção do direito de lançamento pela decadência.

A questão da desnecessidade do lançamento para redução do direito creditório já foi abordada neste voto e trata-se, salvo melhor juízo, de matéria sumulada.

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda que este redator divirja do entendimento quanto à limitação da análise do direito creditório, há de se admitir que o fisco, de certo modo, oferece argumentos a quem assim pensa. Explico.

Com a modificação do regime de compensação de débitos tributários, e a estipulação do prazo de 5 anos para a homologação tácita das compensações declaradas, bem como com a ampliação dos débitos passíveis de compensação, o fisco deparou-se com um volume de PERDCOMP incompatível com o quantitativo de autoridades fiscais disponíveis para sua análise.

Diante deste cenário, o procedimento de análise do PERDCOMP passou a ser automatizado, buscando evitar a homologação tácita dos débitos compensados. Ocorre que a análise eletrônica somente poderia ser realizada a partir de parâmetros passíveis de cotejo entre sistemas diferentes da RFB.

Assim, no PERDCOMP passaram a ser individualizados os elementos formadores do direito creditório, quais sejam: valor do saldo negativo, valor das estimativas mensais recolhidas (ou compensadas) e valor do IRRF, discriminado por rendimento e fonte pagadora. Essas informações são cotejadas com as constantes em outros sistemas da RFB, para fins de validação e emissão do despacho decisório eletrônico.

Note-se, é um procedimento absolutamente simplificado e que é adotado mesmo que o direito creditório vindicado não tenha sido atingido pela "decadência" em relação ao seu fato gerador. Mas é a medida possível, diante da imensa complexidade que é aferir a correção da base de cálculo apurada pela empresa no período, tarefa que ainda hoje parece ser improvável de automatização.

De todo modo, como esses são os parâmetros de análise nos despachos eletrônicos, acabou-se por considerar indevidamente vedada ao fisco a prerrogativa de aferir a correção da base de cálculo que, depois das deduções previstas no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, resulta no saldo negativo pretendido.

Só se poderia aferir o resultado, e não a formação das partes que lhe deram origem.

Como bem expresso na declaração de voto supra transcrita, o racional que veda a análise da correção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL contraria as Súmulas CARF nºs 10 e 116.

Este redator admite a dificuldade de conciliar a vedação imposta para a análise da base de cálculo (direito creditório) depois de transcorridos 5 anos do fato gerador com a expressão da Súmula CARF nº 80.

É bem verdade que a Súmula é direcionada exclusivamente ao cômputo, na base de cálculo do imposto, das receitas que ensejaram retenções pelas fontes pagadoras.

Contudo, quando se avalia se uma determinada receita integrou ou não a base de cálculo do imposto, está-se analisando a composição desta base. Sim, é fato que o resultado desta análise, quando constatado o oferecimento à tributação de rendimento menor do que o auferido,

DOCUMENTO VALIDADO

é a proporcionalização do IRRF, de modo que o valor aproveitado no saldo negativo seja compatível com os rendimentos que ensejaram as retenções e foram tributados.

De todo modo, este é um meio para se chegar ao resultado preciso do período de apuração, que seria um saldo negativo inferior ao direito creditório pleiteado se computadas corretamente as receitas auferidas e não informadas originalmente.

Evidentemente, não se desconsidera que o art. 2º da Lei nº 9.430/1996 expressamente condiciona o aproveitamento do IRRF ao oferecimento à tributação do rendimento que o originou.

Penso que o dispositivo, todavia, visa evitar que haja aproveitamento do IRRF em relação a rendimentos cuja tributação é definitiva quando da retenção do respectivo imposto. Bem verdade que são situações atípicas no caso de pessoas jurídicas, notadamente as tributadas pelo lucro real, mas dada a miríade de hipóteses de rendimentos sujeitos à retenção pela fonte pagadora, cada uma sujeita a um regramento próprio, a lei é esclarecedora ao condicionar o aproveitamento do IRRF ao cômputo, na base de cálculo, do rendimento que o acarretou.

Não me parece defensável que se possa aferir se uma receita A ou B integrou a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, mas não se possa confirmar se uma receita C ou D foi oferecida à tributação, ou se uma despesa X existe e é dedutível ou não.

Procedimento idêntico ao utilizado em relação ao IRRF poderia, em tese, ser adotado para as estimativas mensais. Suponha-se que num determinado mês, a empresa tributou receitas totais de 100 mil e recolheu estimativa de 25 mil. O fisco, ao analisar o período de apuração, comprovou que a receita auferida foi de 200 mil, de modo que a estimativa apta a compor o saldo negativo seria 12,5 mil.

Ah...mas a empresa recolheu a estimativa de 25 mil e ela deve integrar o saldo negativo. Sim, recolheu o valor, como sofreu a retenção do IRRF aproveitado proporcionalmente. As duas ocorrências seriam decorrentes do mesmo vício: a empresa, no curso do ano-calendário que gerou o direito creditório, ofereceu à tributação menos do que deveria ter oferecido, e ainda assim pretende ter restituído parte do que pagou "a mais", quando na verdade pagou a menos do que pagaria, se tivesse obedecido à lei tributária e obedecer ao comando veiculado no art. 165, inciso I do CTN.

Pelo exposto, e dada a previsão constante no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, o fisco pode, no prazo estabelecido, aferir todos os elementos formadores do saldo negativo vindicado, inclusive a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL que, após as deduções legais, deu origem ao crédito pretendido.

Menos do que isso seria impor ao fisco, e seus agentes, a obrigação de transferir do erário público para o particular recursos sem que se confirme, nos termos do CTN e da lei, que os valores são efetivamente devidos pela Fazenda.

DOCUMENTO VALIDADO

Ressalve-se ainda que há entendimentos que relativizam, para os casos de DIPJ ou ECF retificadoras, o prazo para análise do direito creditório pretendido. Segundo este entendimento, quando ocorrida a retificação, a contagem do prazo decadencial para análise da base de cálculo se iniciaria na data da entrega da declaração retificadora.

Sempre com todas as vênias e respeitando o entendimento, que inclusive mitiga (suavemente) a interpretação menos favorável ao fisco, haveria de se esclarecer se a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador ou na data da entrega da declaração.

Caso seja a data do fato gerador o marco inicial de contagem do prazo, eventual retificação da DIPJ ou da ECF não teria o condão de trasladar para outro momento o termo inicial do prazo.

Se o prazo deve ser computado a partir da entrega da declaração, parece ser indiferente ser ela original ou retificadora, e o curso fatal dos 5 anos somente ocorreria levando-se em conta a data de cumprimento da obrigação acessória. Ou, se assim não fosse, bastaria que se entregasse uma declaração original às vésperas do encerramento do prazo de 5 anos do fato gerador para que ela gerasse todos os seus efeitos, sem análise por parte da autoridade fiscal.

Inobstante, como dito e refirmado, o caso dos autos é de PERDCOMP, cujo prazo para homologação previsto legalmente é de 5 anos, contados da entrega da declaração e, obviamente, a análise envolve o correto dimensionamento do crédito pretendido, que se originou a partir de base de cálculo apurada pela interessada e sujeita a aferição, no mesmo período, pelo fisco.

Por estes fundamentos, o Colegiado afastou a preliminar de nulidade do despacho decisório.

Assinado Digitalmente

Mauricio Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO