



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.722018/2009-19
ACÓRDÃO	1302-007.505 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERMOPERNAMBUCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.

O princípio da *verdade material* determina que a Autoridade busque as provas para o deslinde dos casos, sendo que os Contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos prevaleça, de sorte que, a rigor, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

O ônus da prova afeta tanto o Fisco como, também, o sujeito passivo, de modo que não cabe a qualquer das partes manter-se passiva e, assim, apenas alegar a veracidade dos fatos que lhes favoreçam sem, contudo, colacionar, aos autos, as provas que corroboram a verdade dos respectivos fatos.

O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito, motivo pelo qual caberá ao Contribuinte colacionar, aos autos, as provas que comprovam o direito creditório pleiteado.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório quando inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72¹. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica

¹ 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; e que o Contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nessa são apreciadas todas as alegações contidas na Manifestação de Inconformidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novéis razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)² autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RECEITAS FINANCEIRAS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. INADMISSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DO IRRF CORRESPONDENTE. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO.

Somente o IRRF incidente sobre as receitas oferecidas à tributação pode ser deduzido na apuração do IRPJ a pagar e, sendo o caso, compor o seu saldo negativo. Se as receitas financeiras sobre as quais houve a retenção do imposto na fonte foram auferidas na fase pré-operacional, caberá ao Contribuinte comprovar o seu oferecimento à tributação ou que essas receitas não superaram as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais contabilizadas no Ativo Diferido.

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

² §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. *ONUS PROBANDI* DA RECORRENTE.

Compete ao Contribuinte o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP nº 26346.50905.250809.1.7.02-0002 e relacionados, em que a Contribuinte pretende compensar débitos tributários próprios com suposto crédito decorrente de **saldo negativo de IRPJ**, apurado no **ano-calendário 2002**, no valor de **R\$ 2.107.155,15** (dois milhões, cento e sete mil, cento e cinquenta e cinco reais e quinze centavos).

2. Conforme se verifica dos autos, o Despacho Decisório (e-fl. 28) **não reconheceu o direito creditório pretendido**, sob o fundamento de que as retenções que compõem o saldo negativo são originárias de aplicações financeiras e os respectivos rendimentos não foram oferecidos à tributação. Confira-se:

“Após análise efetuada nos autos, verificamos na DIPJ/2003, ano-calendário de 2002 (fls. 22), que a origem do saldo negativo do IRPJ alegado pelo contribuinte, foi retenção de imposto retido na fonte no valor de R\$ 2.107.155,15, códigos 3426, 6800 e 5273.

Em consulta às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF no sistema SIEF da Receita, constatamos que as retenções referidas são originárias de rendimentos de aplicações financeiras e operações de swap recebidos pelo contribuinte no ano-calendário de 2002 (fls. 07/13).

Acontece que o contribuinte não declarou, na DIPJ/2003 (fls. 19), quaisquer rendimentos recebidos de aplicações financeiras, conforme disposto nos artigos 729, 730, 756 e 770 do RIR/99 (Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999).

Caso houvesse declarado os rendimentos de aplicação financeira, resultaria em imposto a pagar, ao invés de imposto a restituir, como podemos verificar em simulação efetuado no PGD da DIPJ/2003 (Ficha 06A e Ficha 12A) As fls. 23/24. Os valores dos rendimentos de aplicações financeiras, operações de swap e o imposto de renda na fonte, informados na simulação, foram extraídos das DIRF's apresentadas A Receita (fsl. 06). Como se pode verificar, o montante dos rendimentos de aplicações financeira e operações de swap que o contribuinte deixou de declarar foi de R\$ 11.642.390,33.

Resulta, portanto, que não há crédito relativo a saldo negativo de IRPJ a ser restituído no ano-calendário de 2002, mas, imposto a pagar”. (e-fl. 26)

3. A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 41/59), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) alega a prescrição do direito de discutir os valores declarados na DIPJ 2003, vez que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do artigo 150, §4º do CTN, considera-se tacitamente homologada a declaração realizada pelo sujeito passivo e definitivamente extinto eventual crédito tributário caso transcorra o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato

gerador. Portanto, não poderia a Autoridade Fiscal alterar ou mesmo discutir os valores e informações que constam na DIPJ/2003;

- (ii) ressalta que o pedido de compensação foi apresentado dentro do prazo legal, não havendo que se falar em irregularidade no que toca seu prazo para apresentação;
- (iii) quanto à inclusão das receitas financeiras no resultado do período, informa que no ano-calendário 2002 a empresa encontrava-se em período pré-operacional, dessa forma, no período não foram apuradas quaisquer receitas ou despesas operacionais, mas apenas receitas pré-operacionais, relacionadas à implantação dos ativos necessários à efetivação das suas atividades. Assim, com base no artigo 179, incisos IV e V da Lei nº 6.404/76 e nas regras contábeis pertinentes ao tema, registrou suas despesas e receitas pré-operacionais em contas do Ativo Diferido e Ativo Imobilizado;
- (iv) os resultados eventuais obtidos na aplicação financeira de recursos ainda não utilizados, mas que serão empregados no empreendimento, devem fazer parte do Ativo Diferido, deduzindo o valor das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido, ou, no caso de suplantá-las, deduzindo o valor de outras despesas pré-operacionais;
- (v) as receitas financeiras obtidas pela empresa durante o período pré-operacional deverão ser contrapostas às despesas financeiras incorridas no mesmo período, e caso as supere, utilizadas na dedução de outras despesas pré-operacionais. A receita financeira somente deverá ser oferecida à tributação caso supere as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido;
- (vi) argumenta que as receitas financeiras obtidas em 2002 foram inferiores às despesas financeiras e as despesas pré-operacionais, não havendo excedente a ser ofertado à tributação;
- (vii) se submete ao Lucro Real com apuração anual, e especificamente quanto ao ano-calendário 2002 não apurou resultado capaz de torná-la devedora do imposto de renda, vez que apresentou prejuízo fiscal, dessa forma, todo o montante de IRRF retido pelas fontes pagadoras resultou em saldo negativo de IRPJ.

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade apresentada fosse apreciada. E, em 09 de maio de 2018, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SPO”), em Acórdão de nº 16-82.415 (e-fls. 121/132), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) não se trata aqui de constituição de crédito tributário ou de alteração de valores declarados em DIPJ, o que se buscou na análise fiscal que resultou no não reconhecimento do direito creditório pleiteado foi a verificação da higidez de tal crédito;
- (ii) o prazo para a análise dos pedidos de compensação transmitidos pelo sujeito passivo é regulado pelo artigo 74 da Lei 9.430/96, tendo a Autoridade Fiscal o prazo de cinco anos a contar da transmissão do Pedido de Compensação;
- (iii) a Interessada transmitiu a PER/DCOMP objeto do presente processo em 30.06.2009 e tomou ciência do Despacho Decisório negando o direito creditório em 24.09.2009, portanto, não havendo que se falar em homologação tácita;
- (iv) o direito creditório em análise é proveniente de possível saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, portanto, no período a legislação ainda previa a contabilização do Ativo Diferido;
- (v) a mera citação de que as receitas financeiras incorridas no período não superaram as despesas financeiras e a despesas pré-operacionais não é suficiente para atestar que as receitas financeiras foram ofertadas à tributação;
- (vi) caberia à Interessada trazer aos autos os documentos e registros contábeis que comprovassem que as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido de fato superaram a receita financeira;
- (vii) a Interessada se insurge contra a aplicação da multa isolada de 150% prevista no §1º do artigo 38 da IN SRF nº 900 de 30 de dezembro de 2008, por não estar comprovada a falsidade da declaração apresentada. A análise de tal ponto resta prejudicada, vez que os presentes autos não tratam do lançamento de multa isolada, portanto, deixo de abordá-lo.

5. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RECEITAS FINANCEIRAS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. INADMISSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DO IRRF CORRESPONDENTE. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO.

Somente o IRRF incidente sobre as receitas oferecidas à tributação pode ser deduzido na apuração do IRPJ a pagar e, sendo o caso, compor o seu saldo negativo. Se as receitas financeiras sobre as quais houve a retenção do imposto na fonte foram auferidas na fase pré-operacional, caberá ao contribuinte comprovar o seu oferecimento à tributação ou que essas receitas não superaram

as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais contabilizadas no Ativo Diferido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

6. Em 15.07.2019 a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 16-82.415, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 141) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 144/166), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

8. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023³ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

9. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **15.07.2019** (e-fl. 141), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **09.08.2019** (e-fl.

³ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

143), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

10. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II - Análise da Alegação Preliminar de Decadência

11. A Recorrente sustenta, inicialmente, a ocorrência da decadência, já que, em seu entendimento, a Fazenda Pública não poderia contestar o crédito lançado na DIPJ/2003, conforme disciplina do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

12. A respeito das alegações, colhe-se o seguinte:

“Antes de adentrar no mérito do recurso, cumpre rebater os argumentos lançados para desconsiderar a homologação tácita dos créditos declaradas pela Recorrente.

Verifica-se, desde logo, que o presente caso cuida de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, referente ao ano-calendário 2002, devidamente declarado pela Recorrente, por meio da DIPJ/2003.

Sabe-se que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do art. 150, § 4º, do CTN, considera-se tacitamente homologada, a declaração realizada pelo sujeito passivo, e definitivamente extinto, o eventual crédito tributário, caso transcorra o prazo de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, a declaração da Recorrente, materializada na DIPJ/2003, referente ao IRPJ ano-calendário 2002, foi tacitamente homologada, pela administração, em janeiro de 2008, isto é, 05 (cinco) anos depois de ocorrido o fato gerador do mencionado imposto.

Não há que se discutir, portanto, os valores declarados pela ora Recorrente, vez que, desde 2008, estes foram devidamente homologados. Vale dizer que se encontra decaído o direito da administração de alterar, ou mesmo discutir, os valores e informações constantes na DIPJ/2003 apresentada pela ora Recorrente”.
(e-fl. 148)

13. Sem razão a Recorrente.

14. Verifica-se, de logo, que o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”) não estabelece prazo decadencial do direito de o Fisco revisar a base de cálculo de tributo, mas sim, prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. Confira-se:

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

⁴ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

15. *In casu*, não se trata de constituição de crédito tributário pelo lançamento, conforme definido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁵, de modo que, não há previsão legal para que a homologação tácita se aplique à apuração do saldo negativo do IRPJ, tal como pretende a Recorrente. O que deve ser analisado nestes autos é o direito creditório invocado, com todas as suas parcelas componentes, para averiguação da sua liquidez e certeza.

16. Assim, rege a matéria o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

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.

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.

(...)

§5º O **prazo para homologação da compensação** declarada pelo sujeito passivo **será de 5 (cinco) anos**, contado **da data da entrega da declaração de compensação**.

17. Nesse contexto, ressalta-se que, o ato estatal de certificação do crédito do particular contra a Fazenda Pública é a decisão administrativa homologatória da compensação (homologação expressa) ou o decurso do prazo de cinco anos de silêncio da Administração, contados da entrega da declaração de compensação (homologação tácita, §5º do artigo 74 da Lei

⁵ **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.

nº 9.430/1996). Em outras palavras, a homologação expressa ou tácita da DCOMP é o ato estatal que simultaneamente reconhece o crédito do contribuinte e satisfaz esse crédito do contribuinte por compensação com a dívida tributária declarada como devida pelo próprio contribuinte e por ele constituída pela entrega da declaração de compensação.

18. A propósito, cito as lições de Leandro Paulsen⁶:

“A compensação do art. 74 da Lei n. 9.430/96 é efetuada mediante a apresentação, pelo titular do crédito, de documento eletrônico denominado **Declaração de Compensação (DCOMP)**, do qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. **Terá o Fisco o prazo de cinco anos contados da declaração para homologá-la (o que ocorrerá tacitamente) ou para não homologá-la**, negando efeitos à compensação e dando o débito do contribuinte por aberto”. (os grifos em negrito são originais e os sublinhados são desta Relatora)

19. Com efeito, considerando que os procedimentos adotados para emissão do Despacho Decisório não se encaixam no conceito de “revisão” de declaração, posto não haver alteração na apuração do tributo devido no período, **mas tão somente a confirmação das parcelas de composição do crédito que a Recorrente alega ter em seu favor**, revela-se descabida a alegação da Recorrente de que a comprovação de certeza e liquidez quanto ao crédito informado na DIPJ estaria prejudicada, por ter sido alcançada pela decadência.

20. Quanto ao ponto, a decisão recorrida externou os fundamentos pelos quais entendeu não ter ocorrido a decadência:

“Alega a interessada que a autoridade fiscal não poderia alterar ou discutir os valores declarados em DIPJ, vez que tais valores já estariam atingidos pela prescrição, cujo termo inicial de contagem seria a data do fato gerador do tributo.

Sobre esse ponto, entendo que não há reparos a serem feitos na análise procedida pela autoridade fiscal.

Nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172) a autoridade fiscal tem o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário, prazo esse contado a partir do fato gerador do tributo:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em

⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 331.

que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ocorre que **no presente caso não há que se falar em constituição de crédito tributário.**

Como colocado pela autoridade fiscal (fls. 26 do processo digital), por já estar decaído o direito da fazenda nacional constituir eventual crédito tributário não houve sequer representação fiscal buscando identificar indícios de omissão de receitas.

Não se trata aqui de constituição de crédito tributário ou de alteração de valores declarados em DIPJ, o que se buscou na análise fiscal que resultou no não reconhecimento do direito creditório pleiteado foi a verificação da higidez de tal crédito.

O prazo para a análise dos pedidos de compensação transmitidos pelo sujeito passivo é regulado pelo art. 74 da Lei 9.430/96, tendo a autoridade fiscal o prazo de cinco anos a contar da transmissão do Pedido de Compensação. Em caso de não análise, o pedido de compensação será homologado tacitamente.

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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

A interessada transmitiu a PER/DCOMP objeto do presente processo em 30/06/2009 e tomou ciência do Despacho Decisório negando o direito creditório em 24/09/2009, portanto, não havendo que se falar em homologação tácita.

Dentro do interstício de cinco anos que a autoridade fiscal detém para a análise do pedido de compensação previamente à homologação tácita, ela pode proceder

ao exame de todos os requisitos necessários para a homologação da compensação. E foi o que ocorreu no caso em discussão.

O oferecimento à tributação do rendimento que deu origem à retenção na fonte é requisito para o seu aproveitamento na determinação do saldo de imposto a pagar, nos termos do inciso III, do §4º do art. 2º da Lei 9.430/96, *in verbis*:

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 4º. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

[...]

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

No presente caso não houve constituição de crédito tributário, mas sim a análise da higidez do direito creditório requerido pela interessada, portanto, não há que se falar em prescrição ou decadência. Tendo a autoridade fazendária o prazo de cinco anos da transmissão do pedido de compensação para análise da compensação pleiteada”. (e-fls. 125/126, g.n.)

21. Na mesma linha é a jurisprudência deste Conselho:

“HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. A homologação tácita da compensação dos débitos (§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), é o lapso de mais de 5 anos entre a data da entrega do Per/DComp e a ciência do Despacho Decisório. **Por inexistência de restrição temporal a averiguação da sua liquidez e certeza, não há que se falar em homologação por decurso de prazo das parcelas que compõem o saldo negativo de IRPJ.** COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. O procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial de que trata o § 4º do art. 150 do CTN ou ou 173, I, do CTN (Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2012)”. (Processo nº 10880.982732/2011-68. Acórdão nº 1003-002.233. Sessão de 04/02/2021. Relatora Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, g.n.)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2002 DCOMP. DIREITO DE O FISCO REVISAR A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO ALEGADO. DECADÊNCIA. **Inexiste na legislação tributária norma que estabeleça prazo decadencial do direito de o Fisco revisar a base de cálculo do tributo alegadamente pago a maior ou**

indevidamente. O art. 150, § 4º, do CTN regula matéria diversa, qual seja, prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento. (Processo nº 13850.000225/2008-62. Acórdão nº 1302-006.119. Sessão de 20.09.2022. Relator Marcelo Cuba Netto, g.n.)

22. Com efeito, entendo por afastar a alegação preliminar de decadência.

III - Análise da Alegação de Nulidade por Inobservância do Princípio da Verdade Material

23. A Recorrente alega ainda, a nulidade do “*presente processo administrativo tributário por claro cerceamento do direito de defesa*”, pois em seu entender, juntou aos autos a “*documentação hábil à comprovação do direito*”.

24. No ponto, pronunciou-se a Recorrente:

“Em verdade, dos dispositivos legais e da doutrina acima expostas, depreende-se que o procedimento correto, *in casu*, não seria a simples negativa da compensação em comento, com base em mera presunção de ausência do crédito a restituir.

De fato, cabia, antes de tomar a decisão acerca da inexistência do direito, apurar efetivamente, através de balanço contábil da empresa, devidamente apresentado à época, a existência do crédito ora apontado.

Dessa forma, com vistas à correta delimitação do lançamento tributário, é imperioso que seja admitido o processamento deste arrazoado, o qual se encontra fundamentado em documentação hábil à completa comprovação do direito do contribuinte, nos termos do que será exposto no tópico subsequente, sob pena de se considerar totalmente nulo o presente processo administrativo tributário por claro cerceamento do direito de defesa do Recorrente”. (e-fl. 154)

25. Pois bem. Registre-se, de plano, que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

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.”

26. Por oportuno, cito as lições de Leandro Paulsen⁷ a respeito das nulidades no Processo Administrativo Fiscal:

“O **reconhecimento da nulidade** do processo administrativo-fiscal **não deve ocorrer em função de simples irregularidades formais que não sejam capazes,**

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 600/601.

por si sós, **de comprometer a sua lisura, sua finalidade e sua legitimidade**. O art. 59 do Decreto n. 70.235/72 só autoriza o reconhecimento de nulidade quando verificada:

- **incompetência** do servidor que praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou
- violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

Não há **requisitos de forma** que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da CF. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim em si mesmas, mas instrumentos para assegurar o exercício da ampla defesa.

Alegada eventual irregularidade, cabe à autoridade administrativa ou judicial **verificar se implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte**. Regem-se as nulidades do processo administrativo, portanto, pelo **princípio da instrumentalidade das formas**.

Ademais, não se declara nenhuma nulidade quando se pode decidir o processo administrativo ou judicial, quanto à questão material, a favor do sujeito passivo.

A **declaração de nulidade**, portanto, **é excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte". (os grifos em negrito são originais e os sublinhados são desta Relatora)

27. Fixadas essas premissas, note-se que todas as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas à não homologação da compensação pretendida restaram expostas, de forma clara, no "Termo de Informação Fiscal" (e-fls. 26/27) e no Acórdão recorrido (e-fls. 121/132), os quais, a rigor, foram devida e regularmente encaminhados à empresa quando da realização das respectivas intimações (e-fls. 32 e 141), cujas informações, inclusive, a respeito da necessidade de comprovação do alegado direito creditório, foram confirmadas pela própria Recorrente, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos:

Apesar de não estar devidamente fundamentada a decisão, a *quaestio juris* é a seguinte:

- A Recorrente apurou o valor de R\$ 2.107.155,15 a título de saldo negativo de IPRJ, devidamente comprovados e registrados em sua escrituração;
- A despeito de tais alegações, o Julgador optou por apreciar o feito no estado em que se encontrava, quando aduziu que “Entretanto, no caso em tela, a mera citação de que as receitas financeiras incorridas no período não superaram as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais não é suficiente para atestar que as receitas financeiras foram ofertadas à tributação. Caberia à interessada trazer aos autos os documentos e registros contábeis que comprovassem que as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido de fato superaram a receita financeira. Na ausência dessa documentação, impossível concluir pelo oferecimento à tributação das receitas financeiras que deram causa às retenções na fonte. Dessa forma, nesse ponto, não merece reparos o Despacho Decisório.”;
- Deixa claro, nesta oportunidade, a negativa pela fase da instrução probatória, ignorando o dever de investigação de busca pela verdade material que norteia o Processo Administrativo Fiscal.

E por meio de tais documentos, à empresa é possibilitado o direito à comprovação integral do crédito discutido nos presentes autos, razão pela qual é imprescindível que seja devidamente analisado.

(e-fl. 153, g.n.)

28. É de se reconhecer, de logo, que a *verdade material* envolve não apenas o dever de investigação por parte da Autoridade como, também, o dever de colaboração por parte do sujeito passivo.

29. Ora, ainda que o princípio da *verdade material* exija que a Autoridade busque as provas necessárias para o deslinde dos casos, verifica-se que os contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

30. Neste sentido é a jurisprudência deste Conselho:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO.

COLABORAÇÃO. **A verdade material** é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao **dever de colaboração por parte do particular**, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. (Processo nº 10665.903370/2013-63. Acórdão nº 3401-005.453. Sessão de 22.10.2018. Relator Rosaldo Trevisan, g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/ RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/ PERÍCIA. Nos processos derivados de **pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes**, sendo que a diligência ou a perícia não se prestam a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco, e que por sua vez deve seguir o rito previsto na legislação de regência, especialmente o prazo e demais requisitos normativos. VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. **A verdade material** é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao **dever de colaboração por parte do particular**, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **A verdade material não pode ser utilizada como argumento para o desrespeito à distribuição dos ônus da prova**, inclusive quanto ao prazo para o exercício de tal direito, sendo que as diligências e perícias não se prestam a suprir deficiências na produção de provas. (Processo nº 10825.900355/2016-26. Acórdão nº 3302-011.473. Sessão de 24.08.2021. Relator Raphael Madeira Abad, g.n.)

31. Acrescente-se, ainda, que, se é certo que o Processo Administrativo Fiscal é regido pelo Princípio da Verdade Material, também é certo que a Autoridade Julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar, para si, a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-la, quer seja porque o fez de forma extemporânea ou, ainda, insuficiente, porque, como bem sabido, cabe ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha sido objeto de suas alegações e, principalmente, nos casos que tem por objeto o reconhecimento de direito creditório pleiteado e, por conseguinte, a suposta homologação da respectiva compensação.

32. Além do mais, atente-se que é dever do próprio contribuinte atestar a liquidez e certeza do direito creditório para que a sua respectiva compensação seja homologada, nos termos do que determina o artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁸.

33. Por oportuno, rememore-se que a Recorrente teve duas oportunidades para apresentar os documentos comprobatórios do alegado direito creditório: na Manifestação de Inconformidade e na apresentação deste Recurso Voluntário.

⁸ **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.

34. Ora, quando da apresentação deste Recurso Voluntário caberia à Recorrente “trazer aos autos os documentos e registros contábeis que comprovassem que as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido de fato superaram a receita financeira” – como restou expressamente consignado na decisão recorrida. Ocorre que, da análise do referido recurso, verifica-se que a Recorrente anexou apenas o Acórdão recorrido:

Rol de documentos:

Doc. 01 – Acórdão (Manifestação de Inconformidade).

(e-fl. 166)

35. Por derradeiro, há de ser consignado que, nenhuma das hipóteses previstas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72⁹ foi indicada pela Recorrente para justificar a ausência da documentação comprobatória do alegado direito creditório.

36. Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade em razão da inexistência de ofensa ao princípio da verdade material.

IV - Análise da Alegação de Nulidade da Decisão por Falta de Fundamentação

37. Por fim, a Recorrente sustenta que a decisão seria nula por ausência de manifestação a respeito da multa isolada, nos seguintes termos:

“A decisão ora combatida, além de não ter reconhecido o crédito da ora Recorrente e, conseqüentemente, não ter homologado seu pedido de compensação, efetuou o lançamento de ofício da multa isolada prevista no § 1º, art. 38, da Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008, verbis:

Art. 38. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

⁹ Art. 16. [...]

§ 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.

Em suma, referido dispositivo prevê a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento), calculada sobre o valor do débito compensado, quando restar comprovada a falsidade da declaração apresentada.

Essa aplicação foi impugnada na Manifestação de Inconformidade, mas apesar dos argumentos expostos, o douto Julgador não apreciou esse tópico simplesmente pelo fato desse PAF não tratar de lançamento de multa isolada:

3. Impossibilidade de aplicação da multa isolada de 150% Por fim, a interessada se insurge contra a aplicação da multa isolada de 150% prevista no §1º do art. 38 da IN SRF nº 900 de 30 de dezembro de 2008, por não estar comprovada a falsidade da declaração apresentada.

A análise de tal ponto resta prejudicada, vez que os presentes autos não tratam do lançamento de multa isolada, portanto, deixo de abordá-lo.

Contudo, mesmo assim, o Auditor Fiscal responsável pelo despacho decisório entendeu pela aplicação da multa, fato por si só, causa interesse de agir do Recorrente e, conseqüentemente, interesse em recorrer.

Assim, ausência de manifestação pelo Julgador Tributário torna a decisão nula por ausência de fundamentação ao deixar de apreciar argumento introduzido na peça de defesa.

Data maxima venia, o presente decisum é totalmente omissis acerca da fundamentação que denega claramente a apreciação do tópico que pede o afastamento da aplicação multa isolada.

Contudo, independente da posição reiterada pelo julgador administrativo, nenhum julgador pode se furtar de fundamentar as suas decisões, pois há dispositivo expresso no Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário federal, que determina que os julgadores **devem se manifestar sobre todos os pedidos, sob pena de se considerar não fundamentada a decisão**. Se não, vejamos:

Art. 15. **Na ausência de normas que regulem processos** eleitorais, trabalhistas ou **administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.**

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

A omissão aqui exposta é evidente e confessa. O corpo da decisão há expressa recusa da análise o tópico da multa isolada.

O novo CPC deixou evidente a ligação da motivação com o contraditório útil ou influência, considerando desmotivada a decisão que não tenha exatamente cotejado os argumentos oportunamente apresentados pelas partes (artigo 7º do CPC).

Isso porque, o contraditório não se perfaz sozinho. O contraditório tem seu rendimento atrelado à motivação da decisão, não devendo ser descolorido para mero instrumento de legitimação procedimental da decisão (ato prévio e mecânico sem substância), para passar a participar efetivamente da mesma (tem que ser considerado no que trouxe de argumentos, na sua substância).⁵ Os juízes e os tribunais (independentemente de qual jurisdição pertençam) têm o dever de enfrentar todos os argumentos apresentados pelas partes, ainda que discordem deles.

Essa nova embocadura da motivação pelo contraditório não possibilita que argumentos sejam rejeitados pela circunstância de não ser o procedimento adequado, como consta do julgado, mesmo quando foi imputado dentro desse procedimento. O julgador pode não acolher o argumento apresentado pela parte, mas jamais desconsiderá-lo quando relevante (capaz de infirmar em tese a decisão).⁶ Assim, faz-se necessária a reiteração dos argumentos expostos na Manifestação de Inconformidade sobre esse tópico específico". (e-fls. 158/160, destaques no original)

38. Em que pese o inconformismo da Recorrente, não se vislumbra a nulidade suscitada, já que a decisão recorrida expressamente consignou:

3. Impossibilidade de aplicação da multa isolada de 150%

Por fim, a interessada se insurge contra a aplicação da multa isolada de 150% prevista no §1º do art. 38 da IN SRF nº 900 de 30 de dezembro de 2008, por não estar comprovada a falsidade da declaração apresentada.

A análise de tal ponto resta prejudicada, vez que os presentes autos não tratam do lançamento de multa isolada, portanto, deixo de abordá-lo.

(e-fl. 132, g.n.)

39. Ora, se os presentes autos não tratam do lançamento de multa isolada, não há qualquer razão para que as alegações da Recorrente sejam analisadas, por se tratar de matéria estranha à lide.

40. A propósito, já decidiu este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 CONHECIMENTO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. CONHECIMENTO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. MATÉRIA RELACIONADA À LIQUIDAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA. **Não se conhece da matéria que não consta da lide**, assim entendida a contraposição dos elementos contidos na constituição do crédito tributário e a impugnação. As questões afetas à liquidação do crédito tributário não compõem a lide e, portanto, a Autoridade Julgadora carece de competência para decidi-las. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. Não há nulidade se a Autoridade Lançadora descreveu os fatos, apresentou as provas e fundamentou o lançamento. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO QUANTO A MATÉRIA FORA DA COMPETÊNCIA DECISÓRIA. INEXISTÊNCIA. **Não implica nulidade a omissão da autoridade em se pronunciar sobre matéria que está fora da sua competência de decidir**. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO QUANTO A MATÉRIA QUE NÃO INFLUI NA SOLUÇÃO DO LITÍGIO. INEXISTÊNCIA. **Não implica nulidade se omissão da autoridade se refere a matéria cuja quando que não influi na solução do litígio** SESC E SENAC. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS POR PRESTADORAS DE SERVIÇO. São devidas as contribuições destinadas ao Sesc e ao Senac pelas empresas prestadoras de serviços. (Processo nº 10166.728628/2011-03. Acórdão nº 2002-008.412. Sessão de 21.05.2024. Relator João Maurício Vital, g.n.)

41. Por estas razões, entendo por rejeitar as alegações de nulidade quanto à ausência de análise de todas as matérias invocadas em sede de Manifestação de Inconformidade e a ausência de fundamentação e motivação.

V - Análise das Alegações Meritórias

42. De início, observa-se que a Recorrente apenas reitera as alegações que haviam sido aventadas na Manifestação de Inconformidade, não tendo suscitado, portanto, quaisquer argumentos ou elementos fático-jurídicos capazes de refutar a linha de raciocínio perfilhada pela Autoridade Julgadora de 1ª instância. É de ver-se:

- (i) quanto à inclusão das receitas financeiras no resultado do período informa que, no ano-calendário 2002 a empresa encontrava-se em período pré-operacional, dessa forma, não foram apuradas quaisquer receitas ou despesas operacionais, mas apenas receitas pré-operacionais, relacionadas à implantação dos ativos necessários à efetivação das suas atividades. Assim,

com base no artigo 179, incisos IV e V da Lei nº 6.404/76 e nas regras contábeis pertinentes ao tema, registrou suas despesas e receitas pré-operacionais em contas do Ativo Diferido e Ativo Imobilizado;

- (ii) dessa forma, os resultados eventuais obtidos na aplicação financeira de recursos ainda não utilizados, mas que serão empregados no empreendimento, devem fazer parte do Ativo Diferido, deduzindo o valor das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido, ou, no caso de suplantá-las, deduzindo o valor de outras despesas pré-operacionais;
- (iii) portanto, as receitas financeiras obtidas pela empresa durante o período pré-operacional deverão ser contrapostas às despesas financeiras incorridas no mesmo período, e caso as supere, utilizadas na dedução de outras despesas pré-operacionais. A receita financeira somente deverá ser oferecida à tributação caso supere as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido;
- (iv) argumenta que as receitas financeiras obtidas em 2002 foram inferiores às despesas financeiras e as despesas pré-operacionais, não havendo excedente a ser ofertado à tributação;
- (v) prossegue alegando que se submete ao Lucro Real com apuração anual, e especificamente quanto ao ano-calendário 2002 não apurou resultado capaz de torná-la devedora do imposto de renda, vez que apresentou prejuízo fiscal, dessa forma, todo o montante de IRRF retido pelas fontes pagadoras resultou em saldo negativo de IRPJ;
- (vi) por fim, alega a impossibilidade de aplicação da multa isolada prevista no §1º do artigo 38 da IN SRF nº 900 de 30 de dezembro de 2008, por não estar comprovada a falsidade da declaração apresentada.

43. Tanto o é que, a Recorrente se insurge novamente com relação à multa isolada, mesmo tendo a decisão recorrida expressamente consignado que os presentes autos não se referem a lançamento. Veja-se:

Manifestação de Inconformidade (e-fl. 54):

VIII. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO § 1º, ART. 38, DA IN SRF Nº 900, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2008.

A decisão ora combatida, além de não ter reconhecido o crédito da ora Impugante e, conseqüentemente, não ter homologado seu pedido de compensação, efetuou o lançamento de ofício da multa isolada prevista no § 1º, art. 38, da Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008, *verbis*:

Art. 38. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada de 150% (cento e cinquenta por cento) calculada sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Recurso Voluntário (e-fl. 158):

VI. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO § 1º, ART. 38, DA IN SRF Nº 900, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2008.

A decisão ora combatida, além de não ter reconhecido o crédito da ora Recorrente e, conseqüentemente, não ter homologado seu pedido de compensação, efetuou o lançamento de ofício da multa isolada prevista no § 1º, art. 38, da Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008, *verbis*:

Acórdão (e-fl. 132):

3. Impossibilidade de aplicação da multa isolada de 150%

Por fim, a interessada se insurge contra a aplicação da multa isolada de 150% prevista no §1º do art. 38 da IN SRF nº 900 de 30 de dezembro de 2008, por não estar comprovada a falsidade da declaração apresentada.

A análise de tal ponto resta prejudicada, vez que os presentes autos não tratam do lançamento de multa isolada, portanto, deixo de abordá-lo.

44. Ora, caberia à Recorrente evidenciar as razões pelas quais a decisão recorrida precisa ser anulada, reformada, integrada ou completada, e não que a Recorrente “tem razão”. O recurso tem de combater a decisão naquilo que ela o prejudica, naquilo em que ela lhe nega pedido ou posição de vantagem processual, demonstrando o seu desacerto, seja do ponto de vista procedimental ou do ponto de vista do próprio julgamento e não simplesmente reiterar razões anteriormente expostas.

45. Segundo lição de Cassio Scarpinella Bueno, “a tônica do recurso é remover o obstáculo criado pela decisão e não reavivar razões já repelidas, devendo o recorrente desincumbir-se a contento do respectivo ônus argumentativo”¹⁰.

46. De resto, como já mencionado acima, a Recorrente limitou-se em reproduzir *ipsis litteris* as alegações que haviam sido aventadas na Manifestação de Inconformidade. E,

¹⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos**. Vol 2 – 10ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 561.

considerando que a decisão recorrida bem tratou das alegações tais quais apresentadas e aqui reiteradas, entendo por adotá-la como razões de decidir pelos seus próprios fundamentos, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99¹¹ c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)¹², a qual passarei a reproduzi-la integralmente adiante:

“2. Oferecimento de receitas financeiras à tributação sendo a empresa pré-operacional

Argumenta a interessada que teria oferecido à tributação a receita oriunda das retenções na fonte que sofreu. Alega que por se tratar de empresa pré-operacional, as receitas financeiras que obteve no período deveriam ser descontadas das despesas financeiras que incorreu, e caso ainda positiva essa diferença, poderia descontar as despesas pré-operacionais contabilizadas no Ativo Diferido. E por não ter apresentado saldo positivo, não teria resultado tributável.

Inicialmente cumpre salientar que o direito creditório em análise é proveniente de possível Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, portanto, no período a legislação ainda previa a contabilização do Ativo Diferido.

A Solução de Divergência Cosit nº 32 de 21 de julho de 2008 e a Solução de Consulta SRRF da 7ª RF/Disit, de 30 de outubro de 2008 disciplinam a matéria, e, de fato, como defendido pela manifestantes, o procedimento correto para o oferecimento à tributação das receitas financeiras em empresas pré-operacionais é descontar desses valores o montante de despesas financeiras incorridas no período, e caso ainda positiva essa diferença, descontar os valores de despesas pré-operacionais contabilizadas no Ativo Diferido. Somente se ainda positiva essa diferença é que a interessada ofertará à tributação a receita financeiras.

[\[Solução de Divergência Cosit nº 32, de 21 de julho de 2008\]](#)

6.1. A apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real deve partir do lucro líquido contabilmente apurado em conformidade com o disposto na legislação comercial.

6.2. A legislação prevê a observância do princípio da competência, inclusive no que se refere ao confronto de receitas e despesas na fase pré-operacional.

[...]

7. Após este arrazoado a Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 289, de 22 de agosto de 2007, concluiu corretamente quanto ao tratamento a serem dispensados ao resultado financeiro originário dos gastos classificáveis no

¹¹ §1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

¹² §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real, nos seguintes termos:

22. Em vista do exposto, conclui-se que, no caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, sendo que apenas o eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

*8. Deste modo, observa-se que a revogação da IN SRF nº 54, de 1988, não constitui razão suficiente para se concluir que o **resultado financeiro positivo obtido a partir dos gastos classificáveis no ativo diferido** por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real **deva ser prontamente tributado**, posto que a legislação comercial, que consagra o **princípio da competência**, inclusive no que se refere ao ativo diferido, e cuja observância é determinada pela legislação tributária, estabelece que **ao resultado em pauta seja dispensado, primeiramente, o tratamento previsto na transcrição a que se refere o item precedente, devendo haver tributação apenas quando o referido resultado ultrapassar o total das despesas pré-operacionais.***

[...]

9. Em vista do exposto, conclui-se que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positivo, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

[Solução de Consulta SRRF da 7ª RF/Disit, de 30 de outubro de 2008]

8 Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, das quais cabe destacar, por sua importância, o disposto nos arts. 177 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, in verbis:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

...

V – no (ativo) diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma

redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

9 Comentando esse dispositivo, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAFI (Sérgio de Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2000, p. 199) afirma que:

Os **ativos diferidos** caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa.

Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação.

Incluem as despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. A condição para seu diferimento é que, sempre, haja razoável segurança de realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham cobrir os custos e despesas futuras e gerem margem para atender a amortização desses diferidos e à depreciação dos bens do imobilizado correspondentes. Não incluem bens corpóreos, pois estes devem ser classificados no Imobilizado. **Representam, muitas vezes, gastos cuja contabilização seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse produzindo receitas ou benefícios.** É o caso dos gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas, e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do Imobilizado), os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto. **Pelo fato, entretanto, de os benefícios desse projeto ocorrerem em resultados futuros mediante a geração de receitas, tais gastos são ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesas.**

10 Conforme consta desse manual, a ativação das despesas préoperacionais encontra respaldo no Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis (Enunciado: “Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderem ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem...”). **Esse princípio, em conjunto com o Princípio da Realização da Receita, é o que se denomina “Regime de Competência”.**

11 Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência. Assim, qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FISCAFI, pg. 204):

Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

Se a empresa, noutro exemplo, vende, com lucro, veículos usados administrativamente nessa fase, o resultado obtido na transação representa reduções dos gastos pré-operacionais. No caso de prejuízo nessa alienação, o procedimento é inverso, isto é, acrescenta-se ao Diferido. Se a depreciação desses veículos estiver sendo imobilizada, por estarem eles servindo à construção, esse resultado deverá ser deduzido do próprio imobilizado em construção.

*Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo Permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. **Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.***

12 Essa técnica, em matéria fiscal, não apenas foi recepcionada pela legislação, eis que não há nenhuma regra excepcionando sua aplicação, como impediu que empresas que tivessem um longo ciclo pré-operacional ficassem em situação não isonômica em relação às demais, posto que, em época pretérita, a compensação dos prejuízos fiscais tinha como prazo fatal o período de cinco anos. Nessas condições, se as empresas em fase pré-operacional registrassem suas despesas diretamente em conta de resultado, apurariam um saldo de prejuízo fiscal impossível de ser aproveitado na hipótese de demora no início de suas operações. Com a ativação das

despesas, esse risco restaria afastado, pois as despesas realizadas só afetariam o resultado após o início de suas atividades.

13 A demonstrar a absoluta aplicabilidade dessa técnica contábil em matéria fiscal, pode-se citar a Instrução Normativa SRF nº 54, de 5 de abril de 1988, que assim determinava:

2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 – Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base;

2.2 – Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.

14 Esse ato, que tinha por finalidade estabelecer normas de correção monetária para os empreendimentos em fase de pré-operação, foi revogado pela IN nº 79/2000 após a extinção da correção monetária de balanço. Apesar de revogado, dele podem ser extraídas informações relevantes para o deslinde da questão que ora se propõe, pois não se pode olvidar que ele, sozinho, não poderia introduzir nenhuma inovação na legislação tributária, mas tão somente esclarecer acerca dos métodos utilizados para sua aplicação. A correção monetária não mais existe, o que justifica a revogação do ato, mas ele demonstrou o tratamento a ser dado a outros valores que não os decorrentes da correção monetária, e, repita-se, ao fazê-lo não estava inovando na ordem jurídica, mas explicitando uma regra já existente.

15 Com efeito, no seu item 2.1, essa IN determina que se apure o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço. Esse saldo não corresponde à apuração do lucro inflacionário, mas é apenas o resultado da soma algébrica dos valores nele compreendidos.

*16 Pela sua leitura, **fica evidenciado que os valores relativos às receitas financeiras devem ser primeiramente deduzidas das despesas financeiras, e o saldo, acrescido** do valor resultante da mesma operação realizada em relação à correção monetária e às **variações monetárias, se credor, deverá***

ser utilizado para diminuir as demais despesas pré-operacionais. Se as despesas pré-operacionais não forem suficientes para absorver esse saldo credor, a diferença deverá ser tratada como lucro inflacionário.

17 Essa última determinação tem sua razão de ser na presunção de que o saldo credor foi influenciado pelo resultado positivo da correção monetária, e o diferimento como lucro inflacionário visaria o não comprometimento do capital de giro da empresa com a tributação de um ganho ainda não realizado.

18 ***Expurgando dessas determinações o que se refere à correção monetária, as demais disposições continuam plenamente aplicáveis, eis que a legislação, nesse aspecto, permanece inalterada. Ou seja, o ato normativo em questão tinha cunho meramente operacional, e naquilo que a legislação não foi expressamente revogada, o espírito que o animava continua o mesmo.***

19 ***Em vista disso, pode-se afirmar que as receitas financeiras obtidas com ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento devem ser confrontadas com as despesas financeiras a ele relativas. Havendo saldo credor, este deverá ser utilizado para abatimento das demais despesas pré-operacionais. Se, ainda assim, persistir o saldo positivo, aí sim ele deverá ser levado a resultado, uma vez que já foi integralmente realizado.***

20 Entender de forma diversa, obrigando a empresa a levar a resultado uma receita, enquanto suas despesas estão sendo ativadas, implicaria subversão dessa sistemática, cuja implementação tem em vista justamente proteger a empresa dos efeitos negativos do reconhecimento das despesas no momento em que não há, ainda, receitas com que confrontá-las. A ativação das despesas parte da presunção de que no período de pré-operação não há receitas. Essa presunção, contudo, não é absoluta, e havendo receita, ela deve ser utilizada para diminuir a despesa correspondente. Se esse confronto será feito no ativo diferido ou no resultado, é uma questão na verdade secundária, pois, em relação ao imposto de renda, apenas na eventualidade de se apurar um saldo credor (receitas maiores que despesas), haveria apuração do imposto.

[...]

24 ***As receitas financeiras são classificadas como “outras receitas operacionais” e, em decorrência disso não podem ser consideradas, nos termos do PN CST nº 110, de 1975, como resultados de transações eventuais. Logo, devem ser deduzidas dos gastos pré-operacionais escriturados no ativo diferido.***

[...]

26 Cabe registrar que o entendimento acima exposto, foi legitimado pela Coordenação do Sistema de Tributação, que em sede de representação de divergência, proferiu a Solução de Divergência nº 32-Cosit, de 21/07/2008, assim ementada:

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

[...]

28 Em vista do exposto, responde-se aos dois quesitos formulados pela interessada, de forma a esclarecer que, no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, tributada com base no lucro real:

[...]

b) o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido e, esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração. Apenas o eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

[...]

Entretanto, no caso em tela, a mera citação de que as receitas financeiras incorridas no período não superaram as despesas financeiras e a despesas pré-operacionais não é suficiente para atestar que as receitas financeiras foram ofertadas à tributação.

Caberia à interessada trazer aos autos os documentos e registros contábeis que comprovassem que as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido de fato superaram a receita financeira. Na ausência dessa documentação, impossível concluir pelo oferecimento à tributação das receitas financeiras que deram causa às retenções na fonte.

Dessa forma, nesse ponto, não merece reparos o Despacho Decisório”.

47. Não é demais destacar que o ônus da prova compete a quem alega possuir o direito, conforme dispõe o artigo 373 do Código de Processo Civil (“CPC”):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

48. A propósito, registro a jurisprudência deste Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2007 PER/DCOMP. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉOPERACIONAL. A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO. CONDIÇÕES. Receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional podem deixar de ser tributadas naquele período, desde que relacionadas ao empreendimento em fase pré-operacional (períodos de desenvolvimento, construção e implantação de projetos); e contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido, resultando saldo líquido devedor. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPOSIÇÃO POR RETENÇÕES. AUSÊNCIA DE INCLUSÃO DAS RECEITAS NA BASE DE CALCULO. COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. **Não comprovado que as receitas financeiras sobre as quais incidiram as retenções de IRRF compuseram a base de cálculo do IRPJ, não pode ser reconhecido saldo negativo do referido tributo composto pelas referidas retenções, devendo-se não homologar a compensação realizada.** DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA. Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Processo nº 10845.726244/2014-41. Acórdão nº 1003-002.877. Sessão de 10.03.2022. Relatora Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, g.n.)

49. Outro ponto crucial a considerar é que o artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”)¹³ exige para o reconhecimento da compensação declarada que o crédito nela pleiteado seja dotado dos requisitos de **liquidez e certeza**, motivo pelo qual deve ser indeferido o pleito da Recorrente, eis que tais atributos não foram efetivamente comprovados no presente recurso, pois caberia à Recorrente ***“trazer aos autos os documentos e registros contábeis que comprovassem que as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido de fato superaram a receita financeira”*** – como restou expressamente consignado na decisão recorrida.

50. Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido.

VI - Dispositivo

¹³ **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.

51. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e no mérito, entendo por **negar-lhe provimento**.

52. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin