



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.721293/2011-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.677 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 04 de julho de 2023  
**Recorrente** BELGO BEKAERT NORDESTE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/01/2004 a 31/12/2004

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. INEXISTÊNCIA.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o poder/dever de constituir o crédito tributário estaria obstado. Não se submete à decadência o direito de o Fisco examinar a liquidez e certeza dos valores que compõem o saldo negativo de IRPJ apurado nas declarações apresentadas pelo sujeito passivo, em especial aquelas parcelas utilizadas na extinção do valor devido.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL DO PRAZO. DATA DA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos, para a homologação da compensação realizada, será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

INCENTIVO FISCAL DE REDUÇÃO DO IMPOSTO PARA REINVESTIMENTO. CÁLCULO. LIMITE.

O incentivo fiscal de redução do imposto por reinvestimento não pode ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizado em Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão n.º 10-56.526, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, em 05 de maio de 2016, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo do direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

“Trata-se da manifestação de inconformidade de fls. 80/91, formalizada contra o despacho decisório de fls. 68/74, que reconheceu apenas parcialmente o direito creditório derivado de saldo negativo de IRPJ, reclamado no PER/DCOMP de n.º 32371.32065.021206.1.7.02-4365, transmitido à RFB em 02/01/2006, negando homologação a parte da compensação vinculada. Do crédito reclamado total de R\$ 856.026,43, foi reconhecido o valor de R\$ 737.769,70 (diferença não reconhecida de R\$ 118.256,73), conforme tabela de fls. 72/73.

O não reconhecimento do crédito de R\$ 118.256,73 deveu-se ao entendimento da Delegacia de origem de que a interessada não tem direito a valer-se da dedução relativa a “redução por reinvestimento”, informada na ficha 12A/linha 11 da DIPJ/2005 (ver transcrição a seguir, da fl. 34 dos autos):

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
79785255514022011141634MF230	Ano Calendário 2004 ND 1338470 CNPJ 14.044.853/0001-30
Discriminação	Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.A Alíquota de 15%	11.262.819,66
02.A Alíquota de 6%	0,00
03.Adicional	7.484.546,44
DEDUÇÕES	
04.(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05.(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	39.969,46
06.(-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
07.(-) Atividade Audiovisual	0,00
08.(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
09.(-) Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10.(-) Isenção e Redução do Imposto	17.506.954,40
11.(-) Redução por Reinvestimento	118.256,73
12.(-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
13.(-) Imp. de Renda Ret. na Fonte	856.026,43
14.(-) Imp. de Renda Ret. na Fonte por Órgão Público Federal	0,00
15.(-) Imp. de Renda Ret. Fonte p/ Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n.º 10.833/2003)	0,00
16.(-) Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
17.(-) Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.082.185,51
18.(-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
19.(-) RET - Patrimônio de Afetação - Imposto de Renda Pago	0,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-856.026,43

As razões da autoridade fazendária estão sintetizadas no item 12 do despacho decisório (ver fl. 70), que transcrevo a seguir:

### 12. REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO:

A contribuinte apresenta o valor de R\$ 118.256,73. Este valor corresponde ao indicado na Linha 10/31 da DIPJ/2005, porém este valor não pode ser utilizado, tendo em vista que o valor da redução por reinvestimento não pode ser superior à soma algébrica das Linhas [12A/01 – (12A/04 + 12A/05 + 12A/06 + 12A/07 + 12A/08 + 12A/09 + 12A/10)], em outras palavras, o valor da Redução por Reinvestimento não pode ser superior ao valor do imposto de renda devido após as deduções dos seguintes incentivos: Operações de Caráter Cultural e Artístico (Lei n.º 8.313, de 1991, art. 18, § 3º, Lei n.º 9.874, de 1999, e MP n.º 2.228-1, de

2001), Programa de Alimentação do Trabalhador, Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário, Atividade Audiovisual, Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, Redução e/ou Isenção do Imposto, e da Isenção de que trata o art. 176, e seu parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 1999.

Na manifestação de inconformidade, a interessada contesta o entendimento fazendário e defende o direito à totalidade do crédito reclamado.

Preliminarmente, a interessada reclama que, na data da formalização do despacho decisório, já estaria extinto o direito de a Fazenda Pública “homologar ou rejeitar a atividade do sujeito passivo (declaração de apuração de saldo negativo)”, em face do transcurso do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, de que trata o art. 150, §4º, do CTN.

Ademais, argumenta que o despacho decisório fora prolatado em prazo superior a cinco anos contados da transmissão do PER/DCOMP original, configurando inobservância ao disposto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996.

No mérito, sustenta que o valor informado na Ficha 12A/linha 11 –R\$ 118.256,73 – foi calculado corretamente, conforme demonstrativo que apresenta à fl. 90:

DESCRIÇÃO (Linhas da Ficha 12A)	VALOR
(+) 01 - Alíquota de 15%	11.262.819,66
(-) 05 - Programa de Alimentação do Trabalhador	(39.969,46)
(-) 10 - Isenção e Redução do Imposto	(17.506.954,40)
(-) Limite	(6.284.104,20)

**CÁLCULO DO LIMITE DA REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO - LINHA 11 DA FICHA 12A  
CONFORME CÁLCULO DO CONTRIBUINTE - DIPJ 2005 ANO-CALENDÁRIO 2004**

DESCRIÇÃO (Linhas da Ficha 12A e da Ficha 10)	VALOR
(+) 01 - Alíquota de 15% - Ficha 12A	11.262.819,66
(-) 05 - Programa de Alimentação do Trabalhador - Ficha 12A	(39.969,46)
(-) 07 - Imposto - Ficha 10 ( 1.576.756,40 X 75% )	(1.182.567,30)
(-) Limite	10.040.282,90

**COMPOSIÇÃO DA LINHA 10 DA FICHA 12A**

DESCRIÇÃO	VALOR
(+) Ficha 10 / Linha 05 - Isenção = (Imposto + Adicional)	15.538.528,84
(+) Ficha 10 / Linha 10 - Redução = (Imposto + Adicional)	1.968.425,56
(-) Linha 10 da Ficha 12A - Isenção e Redução do Imposto	17.506.954,40

**CÁLCULO DA REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO - LINHA 11 DA FICHA 12A**

DESCRIÇÃO	VALOR
A) Ficha 10 / Linha 07 - Imposto	1.576.756,40
B) Redução 75% de (A) ( 1.576.756,40 x 75% )	1.182.567,30
C) Imposto a pagar ( A - B ) ( 1.576.756,40 - 1.182.567,30 )	394.189,10
D) Redução por Reinvestimento ( C x 30% ) ( 394.189,10 x 30% )	118.256,73

Salienta que, ao contrário do que consta no despacho decisório, o cerne do litígio encontra-se no mecanismo de cálculo do “limite do incentivo” (ver fl. 90). Nesse particular, evidencia “incongruências estabelecidas no Manual de Preenchimento da DIPJ/2005, sem respaldo legal ou lógico, para que o contribuinte possa se beneficiar do incentivo fiscal (...)”. Argumenta que “apesar do adicional não ter entrado no cálculo do incentivo, ele entra no limitador, distorcendo por duas vezes e sem respaldo legal o referido incentivo legal”.

Em resumo, defende que o limite a que faz jus totaliza R\$ 10.040.282,90, ao invés de ter sido extrapolado em R\$ 6.284.104,20, como consta no demonstrativo fiscal de fl. 71. Solicita, pois, a revisão do despacho decisório”.

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ/POA julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo do direito creditório pleiteado, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 31/01/2004 a 31/12/2004

REDUÇÃO PARA REINVESTIMENTO.

O incentivo fiscal de redução do imposto por reinvestimento não pode ser usufruído cumulativamente com outros idênticos, salvo quando expressamente autorizado em Lei.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário repetindo os mesmos argumentos elencados por ocasião de sua manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

“(…)

3. PRELIMINARMENTE. DA PRECLUSÃO DO DIREITO DO FISCO EM REAPURAR AS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ ANO-CALENDÁRIO 2004.

O crédito pleiteado pela Empresa tem como origem o saldo negativo de IRPJ gerado em 31/12/2004 e antes de tudo, ressalte-se que ele foi devidamente informado em DIPJ. Assim, o lançamento consubstanciado no despacho que homologou parcialmente as compensações tem como fundamento glosas nos pagamentos de estimativa do tributo declarado em 31/12/2004.

Afigura-se inócua qualquer tentativa fiscal de fazer nova apuração dos saldos negativos gerados antes do quinquênio antecedente ao lançamento, cuja glosa gerou o crédito tributário do presente processo. Isto porque é defeso ao Fisco pretender discutir a base de cálculo de tributo relativo a período decaído, por constituir-se uma situação jurídica consolidada, já que se reporta a período pretérito alcançado pela decadência.

Sabe-se que, “o lançamento do IRPJ, a partir da Lei nº. 8.383/1991, passou a se amoldar na sistemática de lançamento por homologação, seguindo a regra do artigo 150 § 4º do CTN” (1º CC, 8ª Câmara. Acórdão 108-08753. Processo: 10845.001678/2003-82. Recurso: 144354. Data da Sessão: 22/03/2006. Relatora Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro). **Exatamente o mesmo ocorre com o IRPJ.**

E, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é dever do sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e, existindo este, antecipar o respectivo recolhimento, independentemente de qualquer atividade do Fisco.-

É comprovado nos autos que a Empresa não ficou inerte frente a seu dever legal, tendo efetivamente exercido a atividade que lhe é imposta por lei e ao ter apurado Saldo Negativo no AC 2004, recolheu as estimativas e **declarou tal situação ao Fisco.**

Sendo assim, caberia ao Fisco homologar ou rejeitar a atividade do sujeito passivo (declaração de apuração de saldo negativo) no prazo de cinco anos da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN. (...)

Assim é que, transcorridos mais de cinco anos do fato gerador da obrigação tributária, ou da geração do saldo negativo, tal como se verifica no caso vertente, sem que a autoridade fiscal tenha contestado a regularidade das apurações declaradas pelo contribuinte, considera-se homologada a respectiva atividade como um todo.

De fato, o contribuinte, nos termos da legislação, apresentou declarações fiscais nas quais informou o resultado fiscal do período (DCTF, DIPJ, etc.). Nestas, são

demonstradas todas as receitas, exclusões e deduções, que levaram à constituição do saldo negativo, bem como sua utilização conforme o caso.

Tais declarações são apresentadas justamente para permitir que o Fisco tome conhecimento dos resultados fiscais da empresa, de forma a poder avaliar se há ou não tributo em aberto. E, caso desconfie que há recolhimento a menor, deverá o Fisco efetuar a fiscalização do contribuinte, para aferir se as informações apresentadas nas declarações estão ou não corretas, e se há ou não tributo devido.

Isto importa dizer que a Fiscalização somente poderá questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário. Afinal, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte (que só existe para permitir a análise de eventual tributo em aberto).

Tal qual a homologação tácita do pagamento antecipado do crédito tributário (que se torna imutável), os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadencial para lançamento do tributo. Para isto, aliás, existe o instituto da decadência, que impede o lançamento pelo efeito cascata decorrente do recálculo dos prejuízos fiscais pretéritos.

**Portanto, se o contribuinte apurou saldo negativo, não realizou o fato gerador do IRPJ, não havendo pagamento de ajuste a se fazer. Logo, pelo correto entendimento do Conselho, tem o Fisco o prazo de cinco anos a contar do fato gerador por ele visualizado, para analisar e rejeitar a declaração do contribuinte que informou o saldo negativo.**

Isto posto, não pode ser realizada glosa de qualquer valor das bases de cálculo dos tributos declarados em 31/12/2004, pois precluso o direito da Fiscalização de alterar os saldos negativos anteriores ao quinquídio legal.

Como se não bastasse o acima exposto, consta do próprio despacho decisório que a primeira PERDCOMP foi transmitida em 02.12.2006 e uma retificadora em 04.12.06. Ora, o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 determina o prazo de cinco anos, a partir da transmissão da declaração para que ocorra a preclusão máxima ou a homologação tácita daquela compensação.

Considerando que este dispositivo ou qualquer outro limitam ou interrompem este prazo, senão pela análise do pedido de compensação, **o prazo inicia-se no dia da transmissão da primeira DCOMP, já tendo transcorridos os cinco anos determinados pela legislação regente, motivo pelo qual deverá ser dado provimento ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente o despacho decisório emitido.**

#### 4. MÉRITO:

##### 4.1. GLOSA FUNDAMENTADA EXCLUSIVAMENTE NO MAJUR.

**PREVISÃO EXTRA LEGEM. OFENSA AOS ARTS. 150, I da CF/88 E 96, 97 E 100 DO CTN. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA NA CSRF DO CARF.**

Conforme adiantado no relato dos fatos, a glosa executada pela fiscalização decorre de um ÚNICO ponto: o fato de o MAJUR – Manual de Preenchimento da DIPJ – apresentar um limite para o aproveitamento da dedução relativa à ‘redução por reinvestimento’, a qual pode ser traduzida pela expressão “linhas [12A/01 – (12A/04 + 12A/05 + 12A/06 + 12A/07 + 12A/08 + 12A/09 + 12A/10)]”.

Aliás, o fato é referendado pela própria DRJ, que assinala que “o litígio toma forma, contudo, quanto ao cálculo do limite que deve ser observado para que a contribuinte

*possa se valer do benefício fiscal da redução por investimento, em face de outros benefícios fiscais auferidos no mesmo exercício.”*

Veja-se, portanto, que o fundamento da glosa tem respaldo **EXCLUSIVO em um MANUAL de preenchimento da DIPJ**, não encontrando fundamento em **NENHUMA LEI** ou sequer **INSTRUÇÃO NORMATIVA** editada pela RFB.

Nesse sentido, parece a fiscalização ter se olvidado do art. 97 do CTN, segundo o qual somente a lei pode estabelecer, dentre outros pontos, a instituição e majoração de tributos e a definição do fato gerador da obrigação tributária: (...)

Com a devida *vênia*, o despacho decisório ora discutido ofende de forma cabal a estrita legalidade tributária, também insculpida nos arts. 5º,II e 150, I da Constituição Federal de 1988: (...)

Tal fato por si só já enseja a completa insubsistência do despacho decisório emitido, especialmente porquanto **INEXISTE** qualquer **FUNDAMENTO LEGAL** para o suposto limite invocado pela fiscalização. Nem mesmo se analisada a legislação tributária **infralegal** é possível encontrar **QUALQUER FUNDAMENTO** para a glosa aqui efetuada.

Com efeito, a análise conjunta dos arts. 96 e 100 do CTN permite verificar quais são os diplomas compreendidos no conceito de *legislação tributária*: (...)

Mais uma vez com a devida *vênia*, qual seria o subsídio legal para afirmar que o MAJUR é parte da legislação tributária deste país?

Ora, o MAJUR, como o próprio nome já diz, é apenas um manual confeccionado com o objetivo de auxiliar no preenchimento da DIPJ, de modo que nele **NÃO HÁ FORÇA DE LEI OU SEQUER DE NORMA INFRALEGAL**.

Nesse sentido, caso idêntico ao destes autos chegou à análise do Eg. CARF, sendo que o Conselho se pronunciou de forma brilhante pelo afastamento da cobrança diante da mais do que inequívoca ofensa à legalidade: (...)

Destarte, na esteira do voto proferido e seguindo o respaldo na pacífica jurisprudência do CARF, deve ser plenamente afastado o limitador instituído pelo MAJUR e utilizado como fundamento para a glosa fiscal nestes autos, em respeito à estrita legalidade tributária e aos comandos da CF/88 e CTN, o que acarreta inarredavelmente à completa homologação da compensação ora discutida.

#### 4.2. DAS CONTRADIÇÕES ESTABELECIDAS NO MANUAL DE PREENCHIMENTO DA DIPJ (MAJUR) – IMPOSSIBILIDADE DE CUMPRIMENTO E HARMONIZAÇÃO DAS REGRAS IMPOSTAS.

Não bastasse a ausência de respaldo em Lei, ainda que se adentre à discussão quanto limitador proposto pelo MAJUR, o que se verá é que ele é completamente desarrazoado e parte de uma premissa equivocada, motivo pelo qual deve ser de todo afastado.

Com efeito, o depósito para reinvestimento está previsto no art. 612 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que assim estabelece: (...)

O depósito para reinvestimento é calculado com base no lucro da exploração que deverá corresponder a 25% (Redução de 75%) do imposto devido e sobre esse imposto devido, aplica-se o percentual de 30% para se encontrar a Redução por Reinvestimento. Em síntese, o valor utilizado pela Empresa foi calculado da seguinte maneira:

Lucro da Exploração	10.511.709,31
Imposto devido (15%)	1.576.756,40
Redução de 75%	394.189,10
<b>Redução por Reinvestimento (30%)</b>	<b>118.256,73</b>

Note-se que, no caso dos autos, o **valor calculado para a redução obedeceu aos ditames legais, sendo calculado somente sobre o valor do Imposto devido a 15%, não se incluindo o adicional na base de cálculo do benefício, o que foi confirmado pela própria decisão recorrida.**

Como já esclarecido, a questão que gera a controvérsia **não diz respeito ao cálculo do incentivo, mas ao limitador criado pelo Majur, sem respaldo na lei, na lógica e na matemática.**

Com efeito, impõe o MAJUR que o valor referente à redução por reinvestimento não pode ser superior à soma algébrica das linhas [12A/01 – (12A/04 + 12A/05 + 12A/06 + 12A/07 + 12A/08 + 12A/09 + 12A/10)].

**O grande problema encontra-se na última linha da expressão algébrica, qual seja, 12A/10, referente à ‘Isenção e Redução do Imposto’.**

Isso porque, segundo o MAJUR, a linha em questão deveria contemplar os valores integrais – incluindo os adicionais - de redução e isenção do IRPJ (que **totalizam R\$ 17.506,954,40**), conforme tabela abaixo:

Lucro da Exploração da Atividade Isenta	62.233.683,81
Imposto	9.335.052,57
Adicional	6.203.476,27
Subtotal	15.538.525,84
<b>Isenção</b>	<b>15.538.528,84</b>
Lucro da Exploração com redução de 75%	10.511.709,31
Imposto	1.576.756,40
Adicional	1.047.811,01
Subtotal	2.624.567,41
<b>Redução de 75%</b>	<b>1.968.425,56</b>
<b>Total Isenção + Redução</b>	<b>17.506.954,40</b>

Nesses termos, aplicando-se a fórmula proposta pelo Manual, **não haveria nenhum valor a ser aproveitado a título de redução para reinvestimento, pois o limite apresentado pelo Majur seria negativo:**

CÁLCULO SEGUNDO O FISCO	
LINHAS DA FICHA 12A DA DIPJ	VALOR
(+) 01. IR na alíquota de 15%	11.262.819,66
(-) 05. PAT	- 39.969,46
(-) 10. Isenção e Redução do imposto	- 17.506.954,40
(=) Limite para aproveitamento da Redução:	- <b>6.284.104,20</b>

Trata-se de uma grave inconsistência gerada pelo Manual, **pois a aplicação da linha 10 nos patamares propostos pelo fisco IMPEDE a fruição do incentivo de redução por reinvestimento.**

Com efeito, a intenção do limite imposto é evitar que o somatório de todos os incentivos fiscais seja superior ao IRPJ devido à alíquota de 15%.

Ocorre que enquanto o IR pago pela Empresa está sendo calculado na alíquota de 15%, a dedução relativa à linha 10 (isenção e redução do imposto) está sendo calculada na alíquota de 25% (isto é, incluído o adicional do imposto), de modo que o resultado TORNA-SE INEQUIVOCAMENTE NEGATIVO.

Com a devida *vênia*, fica mais do que evidenciada a ausência de critério e isonomia no limitador instituído: é mais do que evidente que se o IR for considerado sob alíquota de 15%, as isenções e reduções deverão seguir a mesma alíquota. Lado outro, se considerada a isenção e redução na alíquota de 25% (incluído o adicional), o IR devido também deverá ser calculado com base nesta última alíquota.

Assim, seguindo a tese defendida pela Empresa, veja-se que em qualquer dos casos (seja aplicando o cálculo equânime na alíquota de 15% ou de 25%), o limitador instituído pelo MAJUR fica superior ao valor de R\$ 118.256,73, o que autoriza a Empresa a utilizar este valor na linha de redução para reinvestimento:

CÁLCULO SEGUNDO A EMPRESA	
LINHAS DA FICHA 12A DA DIPJ	VALOR
(+) 01. IR na alíquota de 15%	11.262.819,66
(-) 05. PAT	- 39.969,46
(-) 10. Isenção e Redução do imposto	- 10.911.808,97
(=) Limite para aproveitamento da Redução:	<b>311.041,23</b>

CÁLCULO SEGUNDO A EMPRESA	
LINHAS DA FICHA 12A DA DIPJ	VALOR
(+) 01. IR na alíquota de 15%	11.262.819,66
(+) 03. Adicional de 10%	7.484.546,44
(-) 05. PAT	- 39.969,46
(-) 10. Isenção e Redução do imposto	- 17.506.954,40
(=) Limite para aproveitamento da Redução:	<b>1.200.442,24</b>

Como dito, há uma grande contradição nas orientações passadas pelo Majur. Seguindo o entendimento fiscal, a base de cálculo do limitador inviabilizada a fruição do benefício de forma incoerente e desarrazoada, motivo pelo qual não cabe a sua aplicação.

Destarte, a utilização do adicional como limite ao incentivo, além de estar completamente sem respaldo legal, torna o cálculo do incentivo sem lógica matemática ou jurídica, motivo pelo qual não resta alternativa a este Eg. Conselho senão decidir pela total insubsistência do crédito tributário.

## 5. CONCLUSÃO E PEDIDOS.

PELO EXPOSTO, a Empresa requer o provimento do presente recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido, haja vista que:

1) preliminarmente o crédito tributário ora discutido está decaído, nos termos do art. 150, §4º do CTN, vez que precluso o direito de o fisco reapurar a base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2004 ou de analisar a compensação em questão.

2) quanto ao mérito, i) conforme farta e pacífica jurisprudência do CARF sobre o assunto, restou demonstrada a ofensa da glosa à estrita legalidade tributária, vez que a fiscalização se baseou exclusivamente nas disposições do MAJUR, o que ofende os arts. 5º, II e 150, I da CF/88 e art. 96, 97 e 100 do CTN; ii) ainda que assim não fosse, a metodologia empregada pela fiscalização está plenamente equivocada e em completa desarmonia, haja vista que o IR devido é considerado na alíquota de 15% enquanto a dedução de 'isenção e redução do imposto' é computada na alíquota de 25%, motivo pelo qual o cálculo proposto merece ser de todo afastado.

Por fim, considerara a entrada de novos patronos na causa, requer a juntada do substabelecimento em anexo (doc. 03).”

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento.

### **Preliminarmente**

A Recorrente diz que ocorreu a preclusão do direito do Fisco em reapurar as bases de cálculos do IRPJ do ano-calendário de 2004, bem como a homologação tácita do crédito decorrente do saldo negativo em questão.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

Como regra geral, a caducidade para análise dos pedidos de compensação é definida pelo prazo quinquenal de homologação, tendo como termo inicial a data do pedido. Entretanto, em se tratando de créditos oriundos de saldos negativos do IRPJ e da CSLL, a compensação não se submete à homologação tácita, devendo serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, conforme se depreende da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 16, de 18 de julho de 2012:

É dever da autoridade, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo.

A homologação tácita de declaração de compensação, tal qual a homologação tácita do lançamento, extingue o crédito tributário, não podendo mais ser efetuado lançamento suplementar referente àquele período, a menos que, no caso da compensação de débitos próprios vincendos, esta tenha sido homologada tacitamente e ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário. Todavia, não há previsão legal de homologação tácita de saldos negativos ou pagamentos a maior, devendo a repetição de indébito por meio de declaração de compensação obedecer aos dispositivos legais pertinentes.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito.

Assim, não há se falar em aplicação do art. 150, §4º do CTN, por não restar precluso o direito do fisco em reapurar as bases de cálculo do IRPJ do AC 2004 como alegado pela Recorrente.

Ademais, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

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 pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Destarte, a homologação tácita da compensação dos débitos declarados caracteriza-se pelo transcurso do prazo de cinco anos contados da data da entrega do Per/DComp e a ciência do Despacho Decisório. Remete-se, entretanto, a disciplina do disposto no mencionado artigo à Secretaria da Receita Federal do Brasil. E, assim, no uso da competência que lhe foi atribuída, a Receita Federal editou Instruções Normativas para disciplinar diversos aspectos relativos às Declarações de Compensação (DComp), dentre os quais a sua retificação, matéria não abordada no texto legal.

A possibilidade de apresentação de DComp retificadora surge com a Instrução Normativa SRF n.º 360, de 24 de setembro de 2003. Neste contexto, havendo a retificação da declaração por iniciativa do próprio contribuinte, exsurge a necessidade de apreciação de informações diversas das originalmente prestadas, o que implica a reabertura do prazo de cinco anos para análise. Isso porque, uma vez admitida a DComp retificadora, esta substitui integralmente a DComp original (à exceção da valoração dos créditos), de modo que o prazo previsto no art. 74, §5º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve ser contado a partir da sua entrega.

À época da apresentação da retificadora da DComp pela Recorrente, a matéria era regida na Instrução Normativa n.º 460/2004:

**Art. 59.** Admitida a retificação da Declaração de Compensação, o termo inicial da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29 será a data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

No caso concreto, o Per/Dcomp retificador foi transmitido à RFB em 02/12/2006 (e-fls. 2-10), enquanto o despacho decisório foi exarado em 01/06/2011 (e-fls. 11). Não há que se falar, pois, que já havia transcorrido o prazo quinquenal quando da ciência à Recorrente do despacho decisório de não homologação da compensação.

Rejeita-se, portanto, a preliminar suscitada pela Recorrente.

### **Mérito**

Conforme já relatado, e constante no acórdão de piso, o litígio se restringe ao cálculo do limite que deve ser observado para que a Recorrente possa se valer do benefício fiscal da redução por reinvestimento, em face de outros benefícios fiscais auferidos no mesmo exercício. Trata-se da informação a ser inserida na ficha 12A/linha 11 da DIPJ.

O Majur, ao explicitar o cálculo da redução por reinvestimento passível de sensibilizar o imposto a pagar no ano, instruiu que o valor a ser consignado na ficha 12A/linha 11 da DIPJ não poderia ser superior à soma algébrica das linhas [12A/01 – (12A04 + 12A05 + 12A06 + 12A07 + 12A08 + 12A09 + 12A10)], conforme explicitado pela própria interessada à fl. 88. Em outras palavras, a redução por reinvestimento – segundo o Manual – não poderia ser superior ao imposto de renda devido, subtraído das deduções de que tratam as referidas linhas.

No caso concreto, tem-se que a Recorrente apurou, como já dito, redução por reinvestimento no valor de R\$ 118.256,73 (conforme indicado na ficha 10/linha 32) e, sem observar a limitação indicada no Majur, considerou a totalidade desse valor quando do cálculo do imposto de renda a pagar. Dessa forma, assim foi preenchida a ficha 12A da DIPJ pela contribuinte (fl. 34):

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
79785255514022011141634MP230	
Ano Calendário 2004 ND 1338470 CNPJ 14.044.853/0001-30	
Discriminação	Valor
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
01. A Alíquota de 15%	11.262.819,66
02. A Alíquota de 6%	0,00
03. Adicional	7.484.546,44
<b>DEDUÇÕES</b>	
04. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador	39.969,46
06. (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
07. (-) Atividade Audiovisual	0,00
08. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
09. (-) Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	17.506.954,40
11. (-) Redução por Reinvestimento	118.256,73
12. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
13. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte	856.026,43
14. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte por Órgão Público Federal	0,00
15. (-) Imp. de Renda Ret. Fonte p/ Ent. da Adm. Píb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
16. (-) Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
17. (-) Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.082.185,51
18. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
19. (-) RET - Patrimônio de Afetação - Imposto de Renda Pago	0,00
20. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-856.026,43
21. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
22. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
23. IMPOSTO DE RENDA FOSTERGADO DE PERÍODOS DE AFURAÇÃO ANTERIORES	0,00

Já no entender da fiscalização, todavia, não haveria limite disponível para que a empresa pudesse se valer do benefício fiscal (ver tabela de fl. 71) no ano de 2004, de maneira que entendeu incorreta a inserção do valor de R\$ 118.256,73 junto à ficha 12A/linha 11. Como consequência, acresceu o saldo negativo de IRPJ (informado na ficha 12A/linha 20) em R\$ 118.256,73, o que repercutiu na redução do valor reconhecido a título de direito creditório. Isso foi mantido pela decisão recorrida.

Por outro lado, a Recorrente diverge de tal entendimento sob alegação de que a fiscalização se baseou exclusivamente nas disposições do MAJUR, o que ofende os arts. 5º, II e 150, I da CF/88 e art. 96, 97 e 100 do CTN; e, ainda que assim não fosse, a metodologia empregada pela fiscalização estaria plenamente equivocada e em completa desarmonia, haja vista que o IR devido é considerado na alíquota de 15% enquanto a dedução de 'isenção e redução do imposto' é computada na alíquota de 25%, motivo pelo qual o cálculo proposto merece ser de todo afastado.

A Recorrente discorda, assim, do procedimento fiscal e da metodologia de cálculo, adotada de ofício, porém, no meu entender, não lhe assiste.

O estabelecimento, pelo "MAJUR" da forma como deve ser feito o cálculo da redução por reinvestimento. Entendo que o MAJUR pode ser considerado instrumento suporte físico já que as orientações nele contidas estão perfeitamente harmonizadas à legislação de regência, em nada conflitando com a Instrução Normativa SRF nº 267/2002, ou com qualquer outra norma. De todo modo, cumpre reafirmar que o Majur2005 foi aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 541/2001, configurando norma complementar, nos termos dos 96, art. 100 da Lei nº 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), de observância obrigatória pela unidade de origem e por este colegiado

O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966, que tem "status" de Lei Complementar determina:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Estatui o caput do art. 115 da IN SRF n.º 267/2002 que o incentivo fiscal por reinvestimento tem por base o imposto de renda devido, calculado sobre o lucro da exploração, de sorte que os demais incentivos de isenção e redução têm de ser subtraídos de sua base de cálculo.

É inequívoco, pois, que o adicional correspondente ao lucro da exploração compõe indiretamente o limitador do incentivo por reinvestimento, pelo fato de integrar a base de cálculo dos incentivos de “Isenção e redução. Algebricamente, tem-se: Incentivo de reinvestimento = Percentual fixado em lei X (IRPJ sobre o Lucro da Exploração – Demais incentivos de isenção e redução). Há vedação expressa, portanto, a que uma mesma atividade seja beneficiada por incentivos de redução distintos.

Também não há divergência quanto à apuração em si do valor da “Redução por reinvestimento”, cujo resultado está assinalado na linha 32 da ficha 10 da DIPJ (ver acima): R\$ 118.256,73. O cálculo da redução por reinvestimento seguiu a sequência disposta na ficha 10, que encontra-se detalhadamente apresentada no Majur.

Logo, as orientações contidas no MAJUR estão fundamentadas em legislação tributária, já que a instrução normativa, termos do artigo 100 se inserem no âmbito da legislação tributária e pode regulamentar a matéria em discussão e, repise-se: o cálculo da redução por reinvestimento seguiu a sequência disposta na ficha 10, que encontra-se detalhadamente apresentada no Majur.

Desta forma, concordo com as decisão de piso e adoto como minhas razões de decidir, seus argumentos de fato e de direito a seguir transcritos:

“(…)

## II. Mérito - Do cálculo da redução por reinvestimento

Conforme Ficha 08 da DIPJ2005 (ver transcrição abaixo), a contribuinte apurou, no ano-calendário de 2004, “Lucro da exploração” no valor de R\$ 73.427.621,20 (ficha 08, linha 31) e um total de “Isenção e redução do imposto sobre o Lucro Real” que importou em R\$ 17.506.954,40 (ficha 10, linha 31).

31.LUCRO DA EXPLORAÇÃO	73.427.621,20
DISTRIBUIÇÃO POR ATIVIDADE	
32.Parcela Correspondente à Atividade Isenta	62.233.683,81
33.Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 75%	10.511.709,31
34.Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 70%	0,00
35.Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 50%	0,00
36.Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 25%	0,00
37.Parcela Correspondente à Atividade com Redução de 33,33%	0,00
38.Parcela Correspondente à Exportação Incentivada - Beflex até 31/12/1987	0,00
39.Parcela Correspondente à Atividade com Redução por Reinvestimento	0,00
40.Parcela Correspondente às Demais Atividades	682.228,08

Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01.Lucro da Exploração da Atividade Isenta	62.233.683,81
02.Imposto	9.335.052,57
03.Adicional	6.203.476,27
04.SUBTOTAL	15.538.528,84
05.ISENÇÃO	15.538.528,84
06.Lucro da Exploração da Atividade com Redução de 75%	10.511.709,31
07.Imposto	1.576.756,40
08.Adicional	1.047.811,01
09.SUBTOTAL	2.624.567,41
10.REDUÇÃO	1.968.425,56
31.TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	17.506.954,40
32.REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO	118.256,73

No cálculo do valor informado na ficha 10/linha 31 – “Total da isenção e redução” – está computado o adicional do imposto de renda, consoante previsto (i) no art. 551 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99 e (ii) nas instruções do Manual de Preenchimento – Majur/2005, aprovado pela Instrução Normativa SRF n.º 541, de 29 de abril de 2005.

Até aqui, não há divergência entre os números apresentados pela contribuinte e pela autoridade fazendária.

Também não há divergência quanto à apuração em si do valor da “Redução por reinvestimento”, cujo resultado está assinalado na linha 32 da ficha 10 da DIPJ (ver acima): R\$ 118.256,73.

O cálculo da redução por reinvestimento seguiu a sequência disposta na ficha 10, que encontra-se detalhadamente apresentada no Majur.

Como se observa na planilha de fl. 90, o cálculo da “Redução por reinvestimento” apresentado pela interessada – que totalizou R\$ 118.256,73 – não considerou o adicional do imposto de renda, o que está correto, conforme prevê o vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

Art. 612. As empresas que tenham empreendimentos industriais e agroindustriais, inclusive os de construção civil, em operação nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM, poderão depositar no Banco do Nordeste do Brasil S/A e no Banco da Amazônia S/A, respectivamente, para reinvestimento, os percentuais a seguir indicados, **do imposto devido** pelos referidos *empreendimentos, calculados sobre o lucro da exploração (art. 544), acrescidos de cinquenta por cento de recursos próprios, ficando, porém, a liberação desses recursos condicionada à aprovação, pelas Agências do Desenvolvimento Regional, dos respectivos projetos técnicos econômicos de modernização ou complementação de equipamento (Lei n.º 8.167, de 1991, arts. 1.º, inciso II, 19 e 23, Lei n.º 8.191, de 1991, art. 4.º, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 2.º): (g.n.)*

*I - trinta por cento, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1.º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;(…)*

No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF n.º 267, de 23 de dezembro de 2002, dispõe:

*Art. 115. (...)*

*§ 8º O valor correspondente ao adicional do imposto de renda não será computado na determinação da base de cálculo do incentivo.*

O litígio toma forma, contudo, quanto ao cálculo do limite que deve ser observado para que a contribuinte possa se valer do benefício fiscal da redução por reinvestimento, em face de outros benefícios fiscais auferidos no mesmo exercício. Trata-se da informação a ser inserida na ficha 12A/linha 11 da DIPJ.

O Major, ao explicitar o cálculo da redução por reinvestimento passível de sensibilizar o imposto a pagar no ano, instruiu que o valor a ser consignado na ficha 12A/linha 11 da DIPJ não poderia ser superior à soma algébrica das linhas [12A/01 – (12A04 + 12A05 + 12A06 + 12A07 + 12A08 + 12A09 + 12A10)], conforme explicitado pela própria interessada à fl. 88. Em outras palavras, a redução por reinvestimento – segundo o Manual – não pode ser superior ao imposto de renda devido, subtraído das deduções de que tratam as referidas linhas.

No caso concreto, tem-se que a contribuinte apurou, como já dito, redução por reinvestimento no valor de R\$ 118.256,73 (conforme indicado na ficha 10/linha 32) e, sem observar a limitação indicada no Major, considerou a totalidade desse valor quando do cálculo do imposto de renda a pagar. Dessa forma, assim foi preenchida a ficha 12A da DIPJ pela contribuinte (fl. 34):

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
79785255514022011141634MP230	Ano Calendário 2004 ND 1338470 CNPJ 14.044.853/0001-30
Discriminação	Valor
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</b>	
01.A Aliquota de 15%	11.262.819,66
02.A Aliquota de 6%	0,00
03.Adicional	7.484.546,44
<b>DEDUÇÕES</b>	
04.-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05.-)Programa de Alimentação do Trabalhador	39.969,46
06.-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
07.-)Atividade Audiovisual	0,00
08.-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
09.-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10.-)Isenção e Redução do Imposto	17.506.954,40
11.-)Redução por Reinvestimento	118.256,73
12.-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
13.-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	856.026,43
14.-)Imp. de Renda Ret. na Fonte por Órgão Público Federal	0,00
15.-)Imp. de Renda Ret. Ponte p/ Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
16.-)Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
17.-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	1.082.185,51
18.-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
19.-)RET - Patrimônio de Afetação - Imposto de Renda Pago	0,00
20.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-856.026,43
21.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
22.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
23.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE AFURAÇÃO ANTERIORES	0,00

No entender da fiscalização, todavia, não havia limite disponível para que a empresa pudesse se valer do benefício fiscal (ver tabela de fl. 71) no ano de 2004, de maneira que entendeu incorreta a inserção do valor de R\$ 118.256,73 junto à ficha 12A/linha 11.

Como consequência, acresceu o saldo negativo de IRPJ (informado na ficha 12A/linha 20) em R\$ 118.256,73, o que repercutiu na redução do valor reconhecido a título de direito creditório.

A impugnante argumenta que, quando do estabelecimento do limite da redução por reinvestimento, deve-se calcular o valor a ser informado na ficha 12A/linha 10 – correspondente à “Isenção e redução do imposto” – sem considerar o adicional do imposto de renda.

De acordo com seu raciocínio, o valor da “Isenção e redução” (ficha 12A/linha 10), apenas para efeito do limite da redução por reinvestimento (ficha 12A/linha 11), não seria de R\$ 17.506.954,40 (como informado na ficha 10/linha 31), e sim de R\$ 1.182.567,30, conforme demonstra à fl. 90. Assim, argumenta que não teria ultrapassado o limite legal.

Em apertada síntese, a tese da contribuinte é fundamentada na seguinte ilação: (i) se o comando normativo previsto no art. 115, § 8º, da IN SRF nº 267/2002 é de que o valor do adicional do imposto de renda não deve integrar a base de cálculo do incentivo fiscal de redução por reinvestimento, (ii) logo, o valor do adicional não deve integrar,

igualmente, o limitador constante da DIPJ para o referido benefício. Por conseguinte, defende que o mecanismo de cálculo indicado no Major, nesse particular, estaria “completamente sem respaldo legal”.

Em que pese a aparente razoabilidade, o raciocínio que fundamenta a tese da interessada é improcedente.

A base de cálculo dos incentivos de “Isenção e de redução” é composta não somente pelo IRPJ sobre o lucro da exploração da atividade incentivada, mas também pelo chamado “adicional do lucro da exploração” (arts. 70 a 89 da IN SRF nº 267, de 2002).

Esse adicional, conforme dispõem os arts. 70 a 89 c/c com o art. 62 da IN SRF nº 267, de 2002 (abaixo transcrito), decorre do rateio do adicional calculado com base no lucro real, na proporção das receitas líquidas das atividades incentivadas ou de acordo com o sistema contábil da empresa. Após o rateio, aplica-se o percentual de redução previsto legalmente para cada atividade sobre a parcela do adicional que lhe é cabível, para então se chegar ao valor do adicional correspondente ao lucro da exploração por atividade que, acrescido ao IRPJ sobre o lucro da exploração, comporá a redução do IRPJ calculado com base no lucro real.

*“Art. 62. Quando se verificar a exploração de mais de uma atividade incentivada, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução de cada atividade incentivada.*

*§ 1º Quando se verificar a pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito ao benefício de isenção ou redução em relação ao lucro da exploração dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.*

*2º Para os efeitos do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação incentivada.*

*§ 3º Se a pessoa jurídica mantiver atividades não incentivadas, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.*

*§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro da exploração de cada atividade, este deverá ser determinado com base no seguinte critério:*

*I - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com o mesmo percentual de redução do imposto;*

*II - soma da receita líquida de vendas correspondente à atividade incentivada de todos os estabelecimentos beneficiados com isenção do imposto;*

*III - aplicação, sobre o total do lucro da exploração, de percentagem igual à relação, no mesmo período, entre o valor de cada uma destas somas e o total da receita líquida de vendas da pessoa jurídica.*

*§ 5º O valor do benefício fiscal será obtido pela redução, diretamente do imposto devido, da soma dos valores determinados pela aplicação:*

*I - da alíquota do imposto sobre o lucro da exploração correspondente às atividades isentas;*

*II - sobre o lucro da exploração correspondente às atividades incentivadas com redução, de percentagem igual à apurada na multiplicação da alíquota do imposto pelo percentual de redução atribuído à atividade.”*

É inequívoco, pois, que o adicional correspondente ao lucro da exploração compõe indiretamente o limitador do incentivo por reinvestimento, pelo fato de integrar a base de cálculo dos incentivos de “Isenção e redução”.

Estatui o caput do art. 115 da IN SRF n.º 267/2002, retrotranscrito, que o incentivo fiscal por reinvestimento tem por base o imposto de renda devido, calculado sobre o lucro da exploração, de sorte que os demais incentivos de isenção e redução têm de ser subtraídos de sua base de cálculo.

Algebricamente, tem-se: Incentivo de reinvestimento = Percentual fixado em lei X (IRPJ sobre o Lucro da Exploração – Demais incentivos de isenção e redução).

Há vedação expressa, portanto, a que uma mesma atividade seja beneficiada por incentivos de redução distintos.

O fato de o § 8º do citado artigo estabelecer que o adicional não compõe a base de cálculo do incentivo de redução por reinvestimento não permite a conclusão de que os demais incentivos de redução – dentre eles, o adicional sobre o lucro da exploração – não possam ser utilizados no cálculo do limitador do reinvestimento. O objetivo do § 8º, calcado na legislação regente dos incentivos fiscais, é tão-somente evitar que o adicional calculado sobre o lucro real seja rateado também para a receita líquida da atividade incentivada por reinvestimento.

Ademais, no que concerne à linha de argumentação empreendida contra o Majur2005, restou assente no presente voto que as orientações nele contidas estão perfeitamente harmonizadas à legislação de regência, em nada conflitando com a Instrução Normativa SRF n.º 267/2002, ou com qualquer outra norma. De todo modo, cumpre reafirmar que o Majur2005 foi aprovado pela Instrução Normativa SRF n.º 541/2001, configurando norma complementar, nos termos do art. 100 da Lei n.º 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), de observância obrigatória pela unidade de origem e por este colegiado.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça