



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11543.001657/2003-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.833 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente COTIA TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

DECADÊNCIA. REVISÃO DE OFÍCIO DA APURAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. PER/DCOMP.

A constituição pelo lançamento de ofício da exigência do crédito tributário para fins de reversão do saldo negativo originalmente apurado pela Recorrente, a autoridade fiscal deve proceder no prazo decadencial, previsto no § 4º do art. 150, §4º do CTN ou no inciso I do art. 173 do CTN. Ultrapassado este lapso temporal, a autoridade fiscal apenas tem o direito de revisar de ofício a apuração do tributo e a sua base de cálculo efetivadas pela Recorrente no prazo do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para confirmação do saldo negativo de IRPJ utilizado no Per/DComp que é, essencialmente, formado a partir do confronto entre o tributo devido e as antecipações prevista na legislação de regência.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO INDÉBITO.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não dispensa a comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

LUCRO REAL. DEDUÇÃO.

Para efeito de apuração do lucro real é vedada a dedução de qualquer provisão, exceto aquela expressamente prevista 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 voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva— Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou:

- em 15.05.2003 o Pedido de Restituição do saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor total de = R\$3.352,83 (R\$2.465,32 + R\$887,51) do ano-calendário de 2002, apurado pelo regime de lucro real;

- em 15.05.2003 a Declaração de Compensação Original Retificada, e-fl. 01; e

- em 07.11.2003 a Declaração de Compensação Retificadora, e-fls. 09-10.

Está registrado no Parecer Seort/DRF/Vitória/ES n.º 725, de 10.04.2008, e-fls. 163-169:

Após a expedição do Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência — MPFD n.º 07.2.01.00-2008-00080-8, para que fosse verificada a exatidão das informações prestadas, lavrei o Termo de Intimação Fiscal 1 (fls. 12 a 14), solicitando diversos esclarecimentos acerca de inconsistências encontradas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais — DIPJ.

Em resposta, o contribuinte apresentou uma procuração (fls. 15 e 16) e um pedido de prorrogação de prazo, o qual foi deferido (fl. 17).

Em 04/03/2008, recebi os esclarecimentos solicitados, conforme documento às fls. 18 e 19.

Da análise da resposta do contribuinte, elaborei o Termo de Intimação Fiscal 2 (fls. 20 a 23), relatando o que segue:

1 — Quando intimada a apresentar um Demonstrativo do Cálculo da Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis, constante da linha 25, Ficha 09A (fl. 76), da DIPJ relativa ao ano-calendário 2002, esclarecendo a divergência com o valor lançado na linha 29, Ficha 06A, da referida DIPJ (fl. 75), a empresa afirmou que esta divergência não refletiu o cálculo final dos tributos. Abaixo, reproduzi o quadro 2, onde se verifica que o contribuinte excluiu um valor de reversão de provisões não dedutíveis muito superior ao valor da reversão dos saldos das provisões operacionais. [...]

Verifiquei que o contribuinte não contabilizou na Demonstração de Resultado, a título de reversão dos saldos das provisões operacionais, o valor de R\$36.117.528,41, nos anos-calendário anteriores a 2002 [...].

Através do mencionado Termo de Intimação Fiscal 2, o contribuinte ficou intimado a manifestar-se acerca do Termo de Constatação, apresentando todos os documentos que pudessem o modificar o entendimento da auditoria. Também foi reintimado a prestar esclarecimentos e a apresentar documentos que elucidassem diversos pontos tratados no Termo de Intimação Fiscal 1.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 2 (fls. 24 a 26), o contribuinte apresentou o que segue.

1 — Relativamente ao ano-calendário 2002, o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis constante da linha 25, Ficha 09A (fl. 76), da DIPJ, refere-se ao saldo das contas de ativo e passivo de provisões diversas e tem como partida inicial o saldo final de 31/12/2001, adicionado na DIPJ de 2001. Dessa forma, o valor excluído na apuração fiscal das provisões já teria sido tributado em exercícios anteriores, conforme planilha à fl. 25 e os balancetes de 2001 e 2002 (fls. 120 a 159).

2 — As receitas que compõem a base de cálculo do imposto retido na fonte, referente ao ano-base 2002, totalizam R\$1.320.529,00 e são derivadas das contas partidas que se encontram no Demonstrativo do Resultado.

Da análise das argumentações do contribuinte e da documentação discriminada no quadro 1, constatei o que segue.

Ano-Calendário 2002

Conforme documento à fl. 25, o contribuinte afirma ter adicionado e excluído os seguintes valores de provisões não dedutíveis:

Ano-Calendário	Valor Adicionado	Valor Excluído
2001	36.622.938,83	
2002	33.479.850,11	36.622.938,83

Da análise da Ficha 05A— Despesas Operacionais (fls. 59 a 61) e da linha 31, Ficha 06A — Demonstração de Resultado (fl. 64) da DIPJ 2002, extrai-se que o valor adicionado de R\$36.622.938,83 contém as provisões não dedutíveis referente ao ano-calendário de 2001. Estes valores estão declarados como adição, na Demonstração do Lucro Real (fl. 67, linha 3), registrados no Livro Razão (fls. 96 a 119) e no Balancete referente ao ano-calendário 2001 (fls. 120 a 139).

Relativamente ao valor adicionado em 31/12/2002, verifica-se na Ficha 05 A — Despesas Operacionais (fls. 72 a 74), na linha 31, Ficha 06A — Demonstração de Resultado (fl. 75) e na linha 3, Ficha 09A — Demonstração do Lucro Real (fl. 76), da DIPJ 2003, que o valor adicionado totaliza somente R\$2.471.513,87 e que contém as provisões não dedutíveis referente ao ano-calendário de 2002.

Portanto, embora as provisões não dedutíveis, no valor de R\$33.479.850,11, constem no Balancete referente ao ano-calendário 2002, não foram adicionadas no cálculo do imposto de renda constante da DIPJ 2003, ano-calendário 2002. Esta constatação, entretanto, não modifica a base de cálculo do imposto de renda, nem interfere na inconsistência discriminada no quadro 2, pois na DIPJ 2003, as despesas não dedutíveis lançadas no Demonstrativo de Resultado, foram adicionadas no Demonstrativo do Lucro Real.

Cabe ressaltar, que foi anexado ao presente processo o Demonstrativo da Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais referentes ao ano-base 2002 (fl. 91), que está de acordo com a Demonstração de Resultado (fl. 75), com os registros no Livro Razão (fls. 92 a 95) e com o Balancete de 2002 (fls. 157 e 158).

Diante do exposto, extrai-se que a inconsistência, discriminada no quadro 2 deste Parecer, refere-se a erro no preenchimento da DIPJ. O valor a ser preenchido na linha 25, Ficha 09A (fl. 76), da DIPJ 2003, ano-calendário 2002, deveria ser o mesmo constante da linha 29 da Demonstração de Resultado (fl. 75).

Confrontei os valores de imposto de renda mensal pago por estimativa, constantes da Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ da empresa (fl. 78) com a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (fls. 79 e 80) e constatei a seguinte divergência:

DIPJ	DCTF
3.066.341,90	2.962.766,75

A DIPJ é meramente informativa. Já os valores declarados em DCTF constituem confissão de dívida e são os débitos controlados pelos sistemas informatizados da Receita Federal. Portanto, o valor apurado de imposto mensal pago por estimativa é o valor confessado em DCTF, que deveria ser o mesmo valor informado na DIPJ. Tudo conforme o artigo 5º do Decreto-Lei 2.124/84.

Confrontei os rendimentos declarados pelo contribuinte no item 6 da resposta ao Termo de Intimação Fiscal 2 (fl. 26) como referentes ao imposto de renda retido na fonte, com os registros no Balancete de 2002 e constatei que estes valores estão compatíveis com a Demonstração do Resultado (fl. 75) e com as Declarações de Imposto de Renda na Fonte — DIRF de terceiros extraídas do sistema informatizado da Receita Federal (fls. 81 a 90). O valor de imposto retido também está em conformidade com a DIPJ.

Abaixo, elaborei o quadro 6, para recalcular o imposto de renda, com base na glosa das exclusões, no valor de 36.117.528,41 e no valor de estimativa confessado em DCTF.

Conta	IRPJ Apurado
LL antes do IRPJ	46.704.150,73
Adições	36.888.527,88
Exclusões	34.340.110,57
L R antes Comp. Prej. Per. Apur. Anteriores	49.252.568,04
Comp. Prej. Fiscais Per. Apur. Anteriores	3.940.511,89
Lucro Real	45.312.056,15
Imposto sobre o Lucro Real	6.796.808,42
Adicional	4.507.205,62
IRRF	1.320.529,00
Imposto mensal pago por Estimativa	2.962.766,75
Imposto a Pagar	7.020.718,29

Se há saldo de imposto a pagar, não existe crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ.

CONCLUSÃO/PROPOSIÇÃO

Em face de todo o exposto, concluo pelo indeferimento do saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2002.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma DRJ/DRJI/RJ n.º 12-28.022, de 07.01.2010, e-fls. 263-269:

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO.

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

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Recurso Voluntário

Notificada em 01.07.2011, e-fl. 276, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 21.07.2011, e-fls. 277-295, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III - PRELIMINARMENTE

III.1 - DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES HAVIDAS NESTES AUTOS

Em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente argumentou no seguinte sentido: [...]

Ao analisar os argumentos acima apresentados, a r. Turma de Julgamento da DRJ não reconheceu a homologação tácita das compensações aqui tratadas, fundamentando seu entendimento no artigo 60 da IN SRF n.º 600/2005, segundo o qual: " 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 entanto, tendo em vista que nos termos do artigo 1001 do Código Tributário Nacional as instruções normativas publicadas pela Receita Federal do Brasil, enquadram-se entre as normas complementares, podendo, conseqüentemente, apenas dispor acerca de procedimentos a serem observados em relação à aplicabilidade do que estiver determinado em Lei, tem-se que antes de aplicar tais disposições é necessário verificar sua legalidade.

O parágrafo 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 10.833/03, assim dispõe:

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

Nota-se que a Lei não dispõe acerca da possibilidade de nova contagem de prazo para homologação nos casos de retificações de declarações, e nem poderia ser diferente. Isso porque as declarações retificadoras são admitidas apenas para corrigir aspectos formais, não sendo esta admitida para a inclusão de novos débitos ou para aumentar valores informados nas declarações originais, o que, evidentemente, daria azo à nova contagem de prazo para fins de homologação.

Diante disso, o que se verifica é que o artigo 60 da IN SRF n.º 600/2005 carece de base legal para a sua aplicação, sendo forçoso, portanto, concluir que o crédito tributário compensado, mediante a formalização das declarações de compensações analisadas nestes autos, encontra-se definitivamente extinto, tendo havido homologação tácita, nos termos do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, na medida em que o r. despacho decisório ora combatido situa-se em momento posterior àquele no qual poderia a autoridade fazendária opor-se à pretensão do contribuinte.

111.2 — DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISÃO DAS DETERMINAÇÕES DO IRPJ E DA CSLL REFERENTES AOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2001 E 2002

Em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente argumentou no seguinte sentido: [...]

Tratando-se, no caso concreto, da modalidade de lançamento de que cuidam o dispositivo complementar e a doutrina supra invocados, é de se aplicar o conteúdo do parágrafo 4º do mesmo art. 150 do Código Tributário Nacional [...].

Ora, o despacho decisório em debate refere-se às determinações do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/2001 e 31/12/2002, sendo certo que, em 31/12/2006 e 31/12/2007, respectivamente, já se extinguiu o prazo (decadencial, diga-se) determinado ao ente tributante para realizar a revisão do lançamento relativamente aos períodos-base indicados, considerando-se, portanto, desde então, homologada tacitamente a atividade praticada pelo contribuinte, nos termos do retro transcrito parágrafo quarto do artigo 150 do CTN.

Tendo em vista que o despacho decisório foi proferido tão somente em 11/04/2008, é de se concluir pela inviabilidade do mesmo em face dos inafastáveis efeitos decadenciais que maculam os ajustes efetuados, de ofício, nas determinações do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido referentes ao ano calendário de 2002. [...]

Ademais, na r. decisão a r. Turma de Julgamento tenta justificar a existência de distinções entre os procedimentos de lançamento e de homologação, alegando que, apesar de já não poder mais exigir diferenças de imposto apuradas em suas análises, quando decorrido o prazo decadencial, ainda pode, desde que não ultrapassado o prazo para homologar as compensações, glosar parte dos créditos devidamente declarados nas correspondentes DIPJs.

Como se não bastasse, a r. Turma de Julgamento alega também que é somente por ocasião do exercício, pelo contribuinte, do direito de compensação de base de cálculo negativa ou de compensação de tributos, que se instaura, para o Fisco, o dever/poder de exigir a comprovação da regularidade de seu exercício e que, assim sendo, não se poderia admitir a fluência do prazo decadencial do período em que apurado o prejuízo fiscal ou o saldo negativo de IRPJ (ou de CSLL) pudesse obstar a necessidade de comprovação da realidade de um fato (prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL) utilizado, em período não abrangido pela decadência, para reduzir o imposto (ou contribuição) devido.

Entretanto, também nesse ponto a r. decisão proferida merece reforma.

Senão vejamos:

De acordo com o que já foi alegado pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade, o direito de o Fisco rever o lançamento do sujeito passivo, e, em Conseqüência, aplicar penalidade, salvo caso de dolo, fraude ou simulação, caduca em 5 anos. Se esgotar-se o prazo, há decadência do direito de revisão por parte do Fisco,

considerando-se automaticamente homologado o lançamento em que se baseou o sujeito passivo para efetuar o pagamento antecipado de impostos e contribuições e, conseqüentemente, para cumprir suas obrigações acessórias (declarações).

E isso nem poderia ser diferente, pois de acordo com os ditames do parágrafo único do artigo 195 do Código Tributário Nacional, tem-se que: "Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Ou seja, transcorrido o prazo a Recorrente não tem sequer o dever de conservar seus livros obrigatórios de escrituração comercial e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados. Como, então, se pode alegar que após o referido prazo permanece o direito de o Fisco efetuar as revisões de valores a eles correspondentes. [...]

Isto posto, o que se verifica é que com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento decai também o direito de o Fisco revisar períodos já alcançados pela decadência, por estarem tacitamente homologados, ainda que haja repercussões em períodos de apuração futuros.

Diante disso, o reconhecimento dos inafastáveis efeitos decadenciais aplicáveis ao caso em tela é medida de justiça que se pede e espera.

IV. MÉRITO

A Recorrente está convicta de que as preliminares de decadência serão prontamente acatadas; porém, em atenção ao princípio da eventualidade e até mesmo para comprovar a necessidade de reforma da r. decisão recorrida, vale trazer à luz os seguintes argumentos:

IV. 1 - ANO CALENDÁRIO 2002 - IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DA EXCLUSÃO REFERENTE ÀS REVERSÕES DOS SALDOS DAS PROVISÕES INDEDUTÍVEIS

[...]

É importante destacar que as instruções relacionadas às determinações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL acima, não fazem referências à ficha correspondente a demonstração de resultado, o que demonstra, *data venia*, o primeiro equívoco cometido pela r. Equipe da RFB na elaboração do r. Despacho Decisório.

O segundo equívoco cometido na elaboração do r. Despacho Decisório pode ser verificado na recomposição do lucro real, na qual o valor das adições correspondentes aos saldos das contas de ativo (reduzoras) e passivo relacionadas às provisões (R\$ 33.475.612,82) é admitido e o valor excluído (R\$ 36.622.938,83), correspondente aos saldos anteriores das mesmas contas de ativo e passivo, é glosado, sob a alegação de que o mesmo não foi contabilizado no resultado da Recorrente, distorcendo completamente o efeito das provisões no resultado da Recorrente, anulado na determinação do lucro real via adição e exclusão dos correspondentes valores.

Total das adições relacionadas às provisões — R\$ 33.475.612,82

Total das exclusões relacionadas às provisões — R\$ 36.622.938,83

Efeito na Determinação do Lucro Real — R\$ 3.147.326,01

O terceiro equívoco, que se admite apenas para argumentar, pode ser verificado nas compensações de prejuízos e bases negativas de CSLL.

Note-se que, segundo o cálculo da r. Equipe, os valores das bases de cálculo aumentam significativamente, porém as compensações de prejuízos e bases negativas

de CSLL permanecem com valores correspondentes a 30% dos resultados antes dos ajustes ora debatidos.

Em que pese os equívocos cometidos pela r. Equipe da RFB acima demonstrados, para esclarecer os fatos e colaborar para a reforma do Despacho Decisório ora rechaçado, a Recorrente considera imprescindível demonstrar a sistemática utilizada para o controle das provisões não dedutíveis. [...]

Ilustres Conselheiros, o que se vê neste processo é que a r. Turma de Julgamento da DRJ não analisou as provas apresentadas pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade. Isso porque, não foi juntado apenas o balancete mas sim um demonstrativo devidamente referenciado com o referido balancete que demonstra a composição do valor de R\$ 36.622,938,83, devidamente excluído na determinação do lucro real.

Diante disso, requer que V.Sas se dignem a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente em sede de manifestação de inconformidade, reproduzidos neste recurso, juntamente com o demonstrativo do valor em discussão (doc. 04 juntado à peça de manifestação de inconformidade e novamente juntado nessa oportunidade — doc. 03) que comprovam a total adequação dos procedimentos adotados pela Recorrente na determinação do lucro real referente ao ano calendário de 2002.

Caso assim não entendam, requer, tal como o decidido no V. Acórdão abaixo transcrito, a anulação da decisão proferida pela r. Turma da DRJ para que outra seja proferida em boa e devida forma, analisando todos os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade. [...]

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V. PEDIDO

Diante de todos os argumentos apresentados, seja pela homologação tácita das compensações, pela decadência do direito de a fiscalização revisar a determinação do IRPJ referente ao ano calendário de 2002, ou por toda a matéria de fato e de direito apresentada no mérito, pleiteia a Recorrente a reforma da r. decisão proferida pela r. Turma de Julgamento da DRJ/RJ01 dando-se provimento ao Recurso Voluntário interposto de modo a reconhecer o direito creditório de IRPJ referente ao ano calendário de 2002, homologando-se, conseqüentemente, todas as compensações vinculadas aos referidos direitos creditórios.

Alternativamente, pelas razões apresentadas e caso assim entendam, requer a anulação da decisão proferida pela r. Turma da DRJ, para que outra seja proferida em boa e devida forma, analisando todos os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Parecer e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos por violação de preceitos constitucionais.

O Parecer foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, inclusive com base no princípio da persuasão racional previsto no art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. A Recorrente foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Homologação Tácita – Declaração de Compensação Retificadora

A Recorrente defende que houve homologação tácita da compensação dos débitos pelo transcurso do prazo legal.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

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. [...]

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. [...]

§ 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.

A Instrução Normativa n.º 460, de 17 de outubro de 2004, prevê:

Art. 29. A autoridade da SRF que não-homologar a compensação cientificará o sujeito passivo e intimá-lo-á a efetuar, no prazo de trinta dias, contados da ciência do despacho de não-homologação, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. [...]

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação. [...]

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.

À época da formalização do Pedido de Restituição e da Declaração de Compensação vigia a Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002, que não disciplinava sobre a forma, no tempo e lugar de retificação da Declaração de Compensação ou mesmo os efeitos jurídicos do procedimento. Também no Parecer Seort/DRF/Vitória/ES n.º 725, de 10.04.2008, e-fls. 163-169, não há manifestação quanto a sua admissibilidade. Em tais circunstâncias, não cabe discutir a aplicação do art. 59 da Instrução Normativa SRF n.º 460, de 2004, dado que foi indicada novação na compensação originalmente declarada.

A Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, disciplina:

Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

A Declaração de Compensação retificadora tem a mesma natureza da declaração original e a substitui integralmente, independentemente de autorização pela autoridade administrativa, salvo nos casos em que sua apresentação é expressamente vedada.

No caso em que a Recorrente impulsiona alterações nos débitos confessados mediante a apresentação de Declaração de Compensação retificadora altera materialmente o documento original apresentado. A partir da retificação a autoridade fiscal examinou as informações, desconsiderando os dados originais. Em conformidade com o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação dos débitos pleiteada é que o objeto de homologação e não o Pedido de Restituição. A Recorrente formalizou:

- em 15.05.2003 o Pedido de Restituição do saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor total de = R\$3.352,83 (R\$2.465,32 + R\$887,51) do ano-calendário de 2002, apurado pelo regime de lucro real;

- em 15.05.2003 a Declaração de Compensação Original Retificada, e-fl. 01; e

- em 07.11.2003 a Declaração de Compensação Retificadora, e-fls. 09-10.

O termo inicial de contagem para o prazo da homologação tácita corresponde à data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

A Recorrente apresentou em 07.11.2003 a Declaração de Compensação Retificadora, e-fls. 09-10 e foi cientificada validamente em 19.05.2008, e-fls. 177, do Parecer Seort/DRF/Vitória/ES nº 725, de 10.04.2008, e-fls. 163-169. Nesse sentido, tendo a Recorrente apresentado a Declaração de Compensação retificadora e promovido modificação dos débitos, há que se considerar, para fins de contagem do prazo para a homologação tácita, a data da sua entrega, não ocorrendo, assim, a homologação tácita. Logo, não cabe razão à Recorrente.

Decadência da Revisão de Ofício da Apuração do IRPJ Devido em Sede de Per/DComp

A Recorrente arguiu que o procedimento de revisão de ofício da apuração do tributo e a sua base de cálculo foi alcançado pela decadência.

O Código Tributário Nacional (CTN) determina:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. [...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; [...]

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. [...]

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; [...]

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.

Compete analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 142, art. 150 e art. 173 do Código Tributário Nacional e Recurso Especial Repetitivo do STJ nº 1113959/RJ). Por conseguinte, não há que se falar em decadência, instituto especial aplicável ao lançamento de ofício.

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 18 de julho de 2012, esclarece:

Da Verificação da Certeza e Liquidez do Crédito

22. Disciplinando a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, vem o CTN prescrever que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários, que já possuem naturalmente os atributos de liquidez e certeza, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, *in verbis*:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010).

23. Quanto à necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte pretende utilizar na compensação, assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08).

24. Como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo. Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado.

25. Não se pode concluir que a autoridade fiscal deva aprovar o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte. A norma específica que versa sobre Dcomp não deixa dúvidas quanto à limitação da homologação tácita somente às compensações, e não ao crédito em si.

26. Assim, 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. No caso sub examine, o crédito provém de saldo negativo de IRPJ resultante de pagamento a maior de estimativas quitadas em períodos anteriores, mediante compensações tacitamente homologadas, que está sendo utilizado em compensação no período atual. Para tanto, não há como se furtar do levantamento do valor do imposto devido ao final do ano em que foram quitadas as estimativas, conforme a sistemática brevemente relatada nos itens 10 a 13, mesmo que não seja mais possível o lançamento de eventual diferença apurada nessa verificação.

27. O mesmo raciocínio se aplica quando foi homologado tacitamente o lançamento de crédito tributário de IRPJ relativo ao período que originou o saldo negativo, em consonância com o disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

30. O procedimento de homologação da compensação é iniciado pelo próprio contribuinte, que tem o ônus de provar que possui o respectivo direito creditório, e por isso deve manter a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito, consoante o disposto no art. 264 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, *in verbis*:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). [...]

Conclusão

31. Por fim, e em nome dos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do crédito tributário, conclui-se a presente Solução de Consulta Interna no seguinte sentido:

31.1. Após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como o prazo para homologação de compensação de que trata o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996 (homologação tácita), há apenas a impossibilidade de lançamento de diferenças do imposto devido. Tal vedação não se aplica à compensação de débitos próprios vincendos que tenha sido homologada tacitamente, quando ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário.

31.2. Todavia, pode a Administração Tributária, dentro do lapso de que esta dispõe (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996), não homologar a compensação declarada em momento posterior, em que se utilizem créditos de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, inclusive os oriundos de estimativas quitadas por meio de Dcomps homologadas tacitamente, se verificada a inexistência de liquidez e certeza desses créditos.

Sobre os prazos de revisão do saldo negativo originalmente apurado pela Recorrente, tem-se que a autoridade fiscal tem o direito de:

- proceder a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício no prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150, §4º do CTN ou no inciso I do art. 173 do CTN;

- revisar de ofício a apuração do tributo e a sua base de cálculo no prazo da homologação tácita previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; e

- revisar as parcelas de dedução do IRPJ devido para além dos prazos previstos no previsto no § 4º do art. 150, §4º do CTN ou no inciso I do art. 173 do CTN e no § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996.

A Recorrente formalizou:

- em 15.05.2003 o Pedido de Restituição do saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor total de = R\$3.352,83 (R\$2.465,32 + R\$887,51) do ano-calendário de 2002, apurado pelo regime de lucro real;
- em 15.05.2003 a Declaração de Compensação Original Retificada, e-fl. 01; e
- em 07.11.2003 a Declaração de Compensação Retificadora, e-fls. 09-10.

O termo inicial de contagem para o prazo da homologação tácita corresponde à data da apresentação da Declaração de Compensação retificadora.

A Recorrente foi cientificada validamente do Parecer Seort/DRF/Vitória/ES n.º 725, de 10.04.2008, e-fls. 163-169, em 19.05.2008, e-fl. 177, em relação ao IRPJ do ano-calendário de 2002. Nesse caso, a Administração Pública poderia ter feito a revisão de ofício do IRPJ até 07.11.2008. Revela-se assim correto o entendimento de não reconhecer decadência da Fazenda Pública revisar de ofício da apuração do tributo e a sua base de cálculo apurados e declarados em Per/DComp pela Recorrente. A contestação proposta na peça recursal, dessa maneira, não se confirma.

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

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. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (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 o 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 até a intimação válida do despacho decisório. 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).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente

da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014).

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de IRPJ ou CSLL negativo ou a pagar no encerramento do período de apuração, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Tem-se que no bojo do exame do Pedido de Restituição cabe a autoridade administrativa proceder à revisão de ofício a base de cálculo do IRPJ apurada originalmente pela Recorrente, de sorte que o saldo negativo informado pode não existir ou ser insuficiente para a extinção dos débitos por compensação. Esse procedimento tem fundamento de validade na determinação de que a “compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 2º do art. 74 da lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, determina:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prescreve:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 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, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

A Recorrente argumenta que não procede a glosa da exclusão referente às reversões dos saldos das provisões indedutíveis, já que houve a regular exclusão dos valor correspondente na determinação do lucro real. Para tanto apresenta demonstrativo do lucro real do ano-calendário de 2002, e-fls. 211-212, Balancete de dezembro do ano-calendário de 2001, e-fls. 223-232 e Balancete de dezembro do ano-calendário de 2002, e-fls. 233-252.

Consta na Ficha 09 – Demonstração do Lucro Real da DIPJ do ano-calendário de 2002, e-fl. 79:

Discriminação	Valor
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	46.704.150,73
EXCLUSÕES [...]	
25.(-) Reversão do Saldo Provisões Não Dedutíveis	36.622.938,83 [...]

Para efeito de apuração do lucro real é vedada a dedução de qualquer provisão, exceto aquela expressamente prevista em lei. Assim, no ano-calendário de 2002 foi excluído do lucro líquido antes do IRPJ o valor de R\$36.622.938,83 a título de Reversão do Saldo Provisões Não Dedutíveis. No presente processo não consta demonstração de forma inequívoca de que o montante de provisões não dedutíveis foi adicionado ao lucro real.

De acordo com a decisão de primeira instância, a Recorrente tem direito de deduzir do IRPJ devido o valor total confessado a título de estimativas no ano-calendário de 2002 é de R\$3.066.341,90.

Sobre a compensação de prejuízo fiscal, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 3

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O Supremo Tribunal Federal (STF) se pronunciou no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 591340/SP, Tema 117, com trânsito em julgado em 11.02.2020, no seguinte sentido:

Tema

117 - Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Tese

É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

Nesse sentido cabe razão a Recorrente defender que, na determinação da base de cálculo do IRPJ, o lucro líquido ajustado pode ser reduzido em trinta por cento em razão da compensação de prejuízo fiscal.

Ocorre que refazendo os cálculos a partir dessas informações apura-se IRPJ a pagar no ano-calendário de 2002, conforme a seguir demonstrado:

Conta	IRPJ Apurado
LL antes do IRPJ	46.704.150,73
Adições	36.888.527,88
Exclusões	34.340.110,57
L R antes Comp. Prej. Per. Apur. Anteriores	49.252.568,04
Comp. Prej. Fiscais Per. Apur. Anteriores	14.775.770,41
Lucro Real	34.476.797,63
Imposto sobre o Lucro Real	5.171.519,64
Adicional	3.423.679,76
IRRF	1.320.529,00
Imposto mensal pago por Estimativa	3.066.341,90
Imposto a Pagar	4.208.328,51

Tendo em vista o princípio da concentração da defesa pela via estreita de dilação probatória que o rege, cabe a Recorrente o ônus da prova de seus argumentos com a finalidade de alterar do ato administrativo, já que a atuação da autoridade julgadora limita-se ao controle da sua legalidade, por expressa previsão legislativa (art. 145 do Código Tributário Nacional). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Todas as provas produzidas aos autos foram analisadas. Porém, as divergências apontadas na pela de defesa não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural do direito pleiteado. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva