



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

Processo n° 13805.004823/97-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.570 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2019
Matéria IRPJ - SALDO NEGATIVO - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente ELI LILLY DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO PENDENTE DE APRECIÇÃO -
CONVOLAÇÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

Considerando-se que, quando da publicação da MP 66/02, o pedido de compensação originariamente apresentado se encontrava pendente de apreciação, mormente por falta de intimação do contribuinte acerca da prolação de despacho decisório, é de se o considerar convolado, na forma do art. 74. § 4º, da Lei 9.430/96, em Declaração de Compensação.

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA/HOMOLOGAÇÃO TÁCITA -
INOCORRÊNCIA.**

Apenas a partir da edição da MP n° 135, em 30 de outubro de 2003, que foi introduzido o §5º no artigo 74 da Lei n° 9.430/96, impondo prazo de 5 (cinco) anos para que a Administração pudesse se manifestar quanto à declaração de compensação. Não se trata de lei interpretativa, já que trouxe alteração no ordenamento jurídico impondo prazo decadencial, não podendo retroagir a situações pretéritas.

COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL. LIMITE DE 30%.

Para fins de determinação do saldo de imposto de renda a pagar, a compensação de prejuízos fiscais existentes em nome da pessoa jurídica está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

IRRF. COMPOSIÇÃO

O imposto retido na fonte é considerado antecipação do imposto devido no período-base. A retenção feita em conformidade com a lei não constitui indébito ou recolhimento a maior, no entanto, poderá ser utilizado para a dedução do IR devido e o resultado, se apurado saldo a favor da contribuinte, poderá ser compensado com débitos vencidos ou vincendos de mesma ou de diferentes espécies.

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.

Constituem crédito a compensar ou a restituir os saldos negativos de imposto de renda apurados em declaração de rendimentos, desde que comprovadas as parcelas que compuseram o aludido saldo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de ocorrência de homologação tácita da compensação pleiteada, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lúcia Miceli.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado), Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente o conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

Relatório

Cuidam os autos de pedido de restituição de saldos negativos de imposto de renda, apurados nos anos-calendários de 1995 e 1996 (que alçaram a monta de R\$ 2.316.952,74), seguido de um pleito de compensação.¹

Como se extrai do relato contido no despacho decisório de e-fl. 1.165/1.169, identificou-se inconsistências concernentes aos valores deduzidos pelo contribuinte a título de IRRF, mormente a partir dos sistemas de controle da Receita, donde se observou:

a) quanto ao ano de 1995, que a empresa teria apurado um total de imposto retido de R\$ 647.834,11 (Ficha 08, Linha 14, da DIPJ - e-fls. 1.112) ao passo que, pelas informações coletadas, haveria a comprovação de apenas R\$ 156.815,19 (a partir de DIRFs apresentadas por 13 declarantes);

¹ Houve um problema na digitalização dos autos e, em razão deste fato, algumas páginas do PA foram suprimidas; este problema foi identificado e retificado; as folhas faltantes foram anexadas nos dois primeiros arquivos constantes do processo, daí, em princípio, a desordem concernente à numeração do processo.

b) em relação ao ano de 1996, que o requerente teria informado a retenção na fonte de R\$ 60.150,23 (e-fl. 1.085); nada obstante ter atestado retenções no importe de R\$ 90.618,44 (a partir do sistema já tratado alhures), a D. Autoridade Administrativa asseverou que, a partir das informações extraídas da ficha 09 da DIPJ/97, o contribuinte teria deduzido das estimativas mensais, a título IRRF, a importância de R\$ 96.438,23, não havendo, pois, saldo dedutível do montante anual devido.

Demais disso, a Unidade de origem criticou as compensações de prejuízos realizadas nos mesmos anos calendários anteriormente tratados. Com efeito, pelas considerações propostas, no ano de 1995 o recorrente teria compensado um prejuízo total no valor de R\$ 3.205.229,48; todavia, levando-se em conta a trava legal de 30%, e, ainda, o fato da empresa ter, no período, apurado um lucro (antes das compensações) de R\$ 4.578.899,29 (e-fls. 1.111), o montante total utilizável seria de apenas R\$ 1.373.669,78.

A mesma situação teria sido identificada quanto ao AC 1996, em que a insurgente teria promovido a compensação de prejuízos acumulados no valor de R\$ 5.006.331,96, quando, atento ao lucro real apurado (R\$ 7.151.902,80 - e-fl. 1.084) e à trava legal, a quantia compensável alçaria apenas a importância de R\$ 2.145.570,84.

Por fim, e como consequência das críticas aventadas acima, os saldos de imposto concernentes aos anos de 1995 e 1996 foram refeitos, gerando imposto a pagar, quanto 1995, no valor de R\$ 830.512,47, e quanto a 1996, no importe de R\$ 25.569,80 (v. conclusões contidas no DD, à e-fl. 1.168).

A luz dos ajustes realizados, e por todo o exposto, a Unidade de Origem propôs o indeferimento do pedido de restituição e, consentaneamente, a não homologação da compensação pretendida.

Cientificado dos termos do despacho decisório, o recorrente opôs a sua manifestação de inconformidade (e-fls. 1.178 e ss) por meio da qual sustentou, em apertada síntese, que:

a) quanto ao ano calendário de 1996, a partir de documentos acostados a sua defesa, teria demonstrado que, no citado período, teria suportado, em verdade, a retenção na fonte de R\$ 150.143,54 e que, deduzidos os valores abatidos das estimativas mensais, teria, ainda, para ser decotado de seu Lucro apurado, a importância de R\$ 53.705,31, afirmando, mais, que, se algum dos declarantes deixou de efetuar o recolhimento do IRRF, semelhante situação não lhe obstaría o direito de efetuar o predito abatimento;

b) que a Unidade de origem teria se equivocado ao glosar as compensações de base de cálculo negativa da CSL (?), na formação do lucro líquido de 1994, provavelmente em decorrência de um erro de digitação (a Fiscalização teria considerado um lucro líquido, antes da CSL, no valor de - R\$ 39.964.522, quando, segundo o contribuinte, o montante correto seria de - R\$ 399.645.222,00);

c) por fim, que teria suportado, no ano de 2002, autuação fiscal consolidada no processo de nº 13807.002244/00-58 e cujo o objeto seria, justamente, o excesso de compensação de prejuízos fiscais nos anos de 1995 e 1996.

Quanto a este último argumento, vale uma explicação mais alongada. É que, como sustenta o recorrente, no predito auto de infração a Fiscalização teria apurado o imposto

devido a partir da aplicação da alíquota então vigente à diferença entre o montante de prejuízos legalmente compensáveis (30%) e o valor efetivamente compensado (70%), sem se proceder, naquela ocasião, ao abatimento do lucro líquido dos valores concernentes ao IRPJ pago (aparentemente, o contribuinte estaria se referindo às estimativas recolhidas), ao IRFonte suportado e ao IRRF incidente sobre Juros pagos Sobre Capital Próprio.

A par de questionar a desconsideração, pela autoridade Fiscal, das parcelas acima, a DRJ/SPO teria julgado improcedente a impugnação aduzindo, *in casu*, que não se poderia promover o abatimento de tais valores dado que passíveis de aproveitamento em períodos posteriores. Em linhas gerais, as estimativas pagas, o IRFonte e o IRRF sobre JCP não foram deduzidos do crédito apurado no PA de nº 13807.002244/00-58 e, neste feito, estaria se negando a compensação destes valores cujo direito creditório teria sido reconhecido pela própria DRJ, por ocasião do julgamento da impugnação oposta no feito retro referido.

Aparentemente, portanto, não se estaria defendendo aqui o direito creditório formado a partir de um pretenso saldo negativo, mas, isto sim, decorrente de um possível indébito oriundo do IRFonte, das Estimativas e do IRRF sobre JCP não aproveitados no compute do crédito tributário lançado no auto de infração lavrado em 2002, relativo aos mesmos períodos de apuração tratados nesta demanda.

Pois bem. Para analisar os documentos acostados à impugnação supra (tendentes à comprovação da retenção do IR pelas fontes pagadoras) e, ainda, o oferecimento das respectivas receitas à tributação, de início a turma julgadora *a quo* converteu o julgamento em diligência.

Como resultado da avaliação intentada pela Unidade Origem (relatório de e-fls. 439/442), ter-se-ia constatado, no ano de 1995, o não oferecimento à tributação de um valor de R\$ 2.832.777,47, concernente às receitas financeiras pretensamente geradoras do IRFonte informado pelo contribuinte; conseqüentemente, identificou-se a dedução excedente de um valor relativo ao IRFonte no importe de R\$ R\$ 327.147,22. Outrossim, quanto ao AC96, a Fiscalização observou uma "*diferença a maior da dedução do Imposto retido na Fonte - IRRF no valor de R\$ 6.444,92*".

Após a manifestação da empresa insurgente (que juntara novos documentos, inclusive para contestar o resultado da diligência supra - e-fls. 443 e ss), a DRJ/SPO proferiu acórdão (e-fls. 756/772) por meio do qual julgou parcialmente procedente o pleito apresentado para reconhecer um direito creditório de R\$ 92.413,40, concernente, apenas, ao ano-calendário de 1996. Peço, aqui, atenção aos cálculos realizados pela turma julgadora *a quo*, para dar embasamento às conclusões lá exaradas:

apuração anual AC.1995/Ex.1996	R\$	
IR a pagar	1.309.848,67	fl.117
(-) Imp. Mensal com Base na Rec.Bruta e Acresc. ou Bal. Susp/Red	288.948,74*	fls.78 e 79
(-) IRRF	320.686,89**	fl.697
(=) saldo a pagar	700.213,04	

* O valor apurado engloba os pagamentos efetuados por DARF no valor de R\$ 288.948,74 durante o exercício.

** O montante de R\$ 320.686,89 provém da apuração efetuada pela fiscalização (fl.697) no valor de R\$ 320.686,89.

apuração anual AC.1996/Ex.1997	R\$	
IR a pagar	1.227.582,98	fl.118
(-) Imp. Mensal com Base na Rec.Bruta e Acresc. ou Bal. Susp/Red	1.266.291,31*	fls.44 a 47 e 60
(-) IRRF	53.705,31**	fls.696 e 697
(=) saldo	(92.413,40)	

* O valor apurado engloba os pagamentos efetuados por DARF no valor de R\$ 1.010.267,03 durante o exercício, as deduções previstas na Lei nº 8.981/95 como o IRRF no montante de R\$ 96.438,23 e demais incentivos fiscais no montante de R\$ 159.585,81 totalizando o valor de R\$ 1.266.291,31 como Imposto Mensal com Base na receita Bruta e Acréscimo ou Balancete de Suspensão ou Redução. Foram excluídos os montantes compensados como "Saldo de IR a Compensar Apurado em Exercícios Anteriores" para os períodos de apuração de junho a agosto de 1996 por não ter sido apurado saldo negativo para o ano-calendário de 1995, exercício 1996.

** O montante de R\$ 53.705,31 provém da diferença entre o total verificado na apuração pela fiscalização (fl.697) no valor de R\$ 150.143,54 e o deduzido mensalmente na declaração de rendimentos no total de R\$ 96.438,23.

A recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 784/803), por meio do qual acusou, primeiramente, a nulidade da decisão combatida por falta de manifestação expressa ou implícita sobre argumento autônomo contido em sua manifestação de inconformidade, mormente quanto ao problema da alardeada exigência em duplicidade identificada a partir da autuação realizada em 2002.

Em seguida, trouxe uma nova informação, neste momento para noticiar o provimento de seu apelo manejado nos autos do PA de nº 13807.002244/00-58 tendo em vista a ocorrência de postergação de imposto, cancelando-se, pois, o respectivo auto de infração.

Por fim, afirma que utilizou-se de parcelas do IRRF relativo à períodos anteriores (1993 e 1994), motivo pelo qual a auditoria fiscal não teria identificado as respectivas retenções.

A e-fls. 821, foi proferido acórdão pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (7ª Câmara) em que a referida turma acolheu a preliminar suscitada pela recorrente a fim anular a decisão da DRJ, determinando a prolação de novo acórdão em que fosse apreciada a

informação trazida pelo recorrente quanto ao julgamento realizado nos autos do PA de nº 13807.002244/00-58, além de impor a análise da documentação trazida por ocasião de sua manifestação ao resultado da diligência anteriormente proposta,

Devolvidos os autos à DRJ, determinou-se nova conversão em diligência (por meio de despacho - e-fls. 1.006/1.011) e cujo relatório foi apresentado à e-fls. 1.328/1333, donde se extrai a conclusão de que não teriam sido demonstradas as premissas sustentadas pela recorrente.

Realizado outro julgamento do caso, a Turma *a quo*, analisando explicitamente os argumentos quanto aos quais teria se omitido quando da primeira decisão, replicou o resultado do acórdão anulado, conforme se extrai da ementa abaixo reproduzida:

COMPENSAÇÃO PREJUÍZO FISCAL. LIMITE DE 30%.

Para fins de determinação do saldo de imposto de renda a pagar, a compensação de prejuízos fiscais existentes em nome da pessoa jurídica está limitada a trinta por cento do lucro líquido ajustado.

IRRF. COMPOSIÇÃO

O imposto retido na fonte é considerado antecipação do imposto devido no período-base. A retenção feita em conformidade com a lei não constitui indébito ou recolhimento a maior, no entanto, poderá ser utilizado para a dedução do IR devido e o resultado, se apurado saldo a favor da contribuinte, poderá ser compensado com débitos vencidos ou vincendos de mesma ou de diferentes espécies.

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO APURADO NA DECLARAÇÃO.

Constituem crédito a compensar ou a restituir os saldos negativos de imposto de renda apurados em declaração de rendimentos, desde que ainda não tenham sido compensados ou restituídos.

NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE.

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A empresa foi cientificada do resultado do julgamento acima em 12/06/2018 (doc. de e-fl. 1.372), tendo interposto seu recurso voluntário em 06/07/2018 (e-fl. 1.374), por meio do qual alegou:

a) a ocorrência de homologação tácita do pleito compensatório dado que a empresa teria sido cientificada do despacho decisório em 19.12.2002, ao passo que o respectivo pedido de compensação teria sido apresentado em 27.05.1997. Sustenta que com o advento da MP de nº 66/2002, os pedidos de compensação teriam sido convertidos em declaração de compensação; de outro turno busca afastar possível argumento de que o prazo "decadencial" teria se iniciado a partir da apresentação do pedido de restituição e não do pleito compensatório oposto;

b) reprise o argumento de impossibilidade de recálculo do seu lucro em decorrência da não observância da trava legal para compensação de prejuízos, tendo em conta o reconhecimento da postergação do imposto;

c) que, a par de não ter exibido os documentos concernentes aos anos calendários de 1993 e 1994 quando instado para tanto - no curso da segunda diligência proposta-, tais documentos já teriam sido juntados ao feito em 10.08.2004, por meio de manifestação oposta ao primeiro relatório diligência; tais documentos não teriam, pois, sido considerados nem pela Unidade de Origem, nem tampouco pela DRJ;

d) quanto ao ano de 1995, que a DRJ teria ignorado, novamente, os documentos acostados à manifestação de e-fls. 443 e ss; passo seguinte, discorre sobre a efetiva demonstração do IR fonte (apurado pulverizadamente nos anos de 1993 a 1994).

A empresa, destaque-se, não se insurgiu quanto as conclusões contidas no acórdão recorrido relativas ao ano-calendário de 1996.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relatório

O recurso manejado é tempestivo e preenche, demais, todos os requisitos processuais pertinentes, razão pela qual, dele, tomo conhecimento.

I - Da alegada homologação tácita da compensação pleiteada.

De imediato, cumpre pontuar que, não obstante a alegação em análise ter sido trazida apenas por ocasião deste apelo, é inegável que a declaração de compensação, nos estritos do art. 74, §§ 2º e 6º, da Lei 9.430/96, constitui a obrigação tributária (em relação ao débito confessado) e, por conseguinte, se sujeita as regramentos, tanto do art. 156 como, também, afeitos à decadência, na forma do art. 150 (mesmo que este último preceptivo de lugar às predisposições constantes do § 5º do já mencionado art. 74, inclusive em decorrência das particularidades do procedimento compensatório e da remissão expressa contida no art. 170 do CTN²).

Nesta esteira, o prazo preconizado pelo referido § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96, é, para além de dúvidas razoáveis, decadencial já que os débitos confessados serão considerados devidos apenas a partir da não-homologação do pleito compensatório - a semelhança do que ocorre com as declarações atinentes aos tributos sujeitos ao regramento contemplado pelo art. 150 da Lei Complementar Tributária, *ex ratione materiae*.

E, em se tratando de decadência, o seu conhecimento em qualquer grau de jurisdição, ou até mesmo de ofício, se impõe, a teor dos preceitos dos art. 15 (que determina a aplicação subsidiária do CPC aos processos administrativos), 332, § 1º (que estabelece as hipótese de indeferimento liminar da inicial, especialmente no caso de reconhecimento de

² Que remete ao Legislador Ordinário o mister de estabelecer as regras atinentes ao procedimento de compensação.

decadência) e 342, II, (que franqueia a possibilidade de se arguir, em qualquer grau, argumentos sobre os quais o juiz deveria, dele, conhecer de ofício) todos do Código de Processo Civil.

Em linhas gerais, a alegação de homologação tácita reveste-se de características que permitem, a este Colegiado, dela conhecer inclusive sem provocação da parte. Trata-se, pois, de matéria de ordem pública devendo ser apreciada e decidida, não tendo se operado, na espécie, preclusão e não se aplicando, outrossim, os limites contidos no art. 17 do Decreto 70.235.

Dito isto, passo à análise do argumento proposto.

Primeiramente, calha trazer a colação as disposições do art. 74, § 4º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 49 da Lei 10.637/02 (resultante da conversão da Medida Provisória de nº 66, de 20 de agosto de 2002), *verbis*:

§ 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.

Vejam que o preceito acima invocado lança mão da expressão "pendentes de apreciação" como marco temporal para a convocação dos pedidos em "declaração de compensação", de sorte que se poderia sustentar que, proferido o despacho antes da publicação da aludida MP, o novo regramento, em tal hipótese, não se aplicaria (mesmo que o contribuinte não tenha sido cientificado do seu teor).

Contudo, vale dizer, nenhum ato, mormente o ato administrativo, praticado é considerado completo ou consumado sem a sua publicização ou cientificação aos interessados (até por força dos preceitos do art. 37, *caput*, da CRFB). Aliás, diga-se, o próprio Decreto 70.235, em seu art. 7º, inciso I, é substancialmente claro ao dispor que "*procedimento fiscal tem início com (...) o primeiro ato de ofício (...) cientificado ao sujeito passivo*".

Em outras palavras, a expressão "apreciação" descrita no § 4º anteriormente transcrito encampa, e só pode encampar, os procedimentos *ainda não consumados*. Não pode ser compreendida pela simples análise da pretensão oposta, até porque, legalmente, enquanto não procedida a intimação do contribuinte, o despacho porventura proferido não gera quaisquer efeitos.

E, notem, este entendimento foi, a toda evidência, adotado pela Unidade de Origem.

Na hipótese, o Despacho Decisório foi proferido em 09 de agosto de 2002 (e-fl. 1.169), e, portanto, anteriormente à edição da MP 66; nada obstante, quando da expedição do termo de intimação ao contribuinte, ocorrido apenas em dezembro daquele ano (e-fl. 1.171), a Autoridade Fiscal encaminhou uma carta de cobrança concernente aos débitos informados no pedido de compensação (docs. de e-fls. 1.172 e 1774); ou seja, em princípio, considerou operados os efeitos descritos no § 6º do art. 74 da Lei 9.430/96. Não fosse assim, competiria à predita Unidade adotar os procedimentos preconizados pelo art. 12, § 2º, III, da então vigente IN 21/97:

§ 2º Na compensação, a unidade da SRF que a efetuar, observará os seguintes procedimentos:

(...)

III - certificará:

(...)

b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o saldo remanescente do débito;

O ato, destaque-se, somente se consumou com a cientificação do contribuinte ocorrida em 09/12/2002 (e-fl. 1.173); a "apreciação" do pedido de compensação proposto então pendente, desta sorte, submeteu-se ao procedimento descrito tal como determinado pelo art. 74, § 4º, da Lei 9.430/96, com a redação que, á época, havida sido dada pela MP 66/2002.

Agora, admitido que o pedido do contribuinte fora convolado em Declaração de Compensação, aplicam-se-lhe as regras encartadas nos §§1º e 2º do art. 74 da por vezes referida Lei 9.430/96, incluindo-se aí o prazo **decadencial quinquenal preconizado pelo § 5º deste mesmo preceptivo.**

Tal como se vê do documento de e-fl. 1.014, o pedido de compensação havia sido apresentado em 27/05/1997, data inicial para contagem do prazo decadencial mencionado alhures; neste passo, a Administração Fazendária teria até o dia 27 de maio de 2002 para homologar ou indeferir o pleito. Conforme me adiantei acima, o despacho decisório, no caso, foi proferido apenas em 09 de agosto de 2002, dando-se a ciência do contribuinte acerca de seu conteúdo apenas dezembro daquele mesmo ano.

Outrossim, tem razão o recorrente ao afirmar ser irrelevante a apresentação de um posterior pedido de restituição (constante de e-fl. 1.129) em que o aludido direito creditório teria sido, novamente, informado. Primeiramente porque o prazo descrito no referido § 5º se conta, textualmente, "*da data da entrega da declaração de compensação*" e não de qualquer outro ato porventura praticado.

Nada obstante, e também como apropriadamente alertado pelo contribuinte, o citado pedido de restituição somente foi realizado por determinação, equivocada, diga-se, da Unidade de Origem. Realmente, observa-se do despacho de e-fl. 1.124, que a Autoridade Fiscal condicionou a análise do requerimento compensatório à apresentação do citado pedido de restituição, imposição esta, contudo, resultante de uma interpretação, *venia concessa*, errada das regras encartadas na já mencionada IN 21/97, cujo art. 12, § 4º, assim dispunha:

§ 4º Será admitida, também, a apresentação de pedido de compensação após o ingresso do pedido de restituição ou ressarcimento, desde que o valor ou saldo a utilizar não tenha sido restituído ou ressarcido.

Este preceito, vejam bem, não condiciona a análise de compensação à prévia apresentação de um pedido de restituição; pelo contrário, apenas franqueia ao contribuinte a possibilidade de pleitear a compensação de determinado crédito **mesmo que já tenha manejado eventual pedido de restituição ou ressarcimento** e desde que ainda exista saldo passível de utilização.

Em outras palavras, o pedido de compensação apresentado já reunia as condições legais e infralegais necessárias à sua apreciação e, convolado em Declaração de Compensação, já dava azo ao início da contagem do prazo preconizado pelo § 5º do art. 74 da Lei 9.430, tendo, a luz dos fatos apontados, operado o seu decurso **antes da prolação do despacho decisório ora examinado**. Há, pois, que se considerar homologada, tacitamente, a compensação objeto deste feito.

Entretanto, uma vez superada, pela maioria da turma julgadora (restando vencido este Relator), a preliminar, torna-se premente a análise dos demais argumentos trazidos no apelo voluntário.

II - Do problema dos prejuízos fiscais e da postergação de imposto confirmada por acórdão do 1ª Conselho de Contribuintes.

Rezava o art. 273, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, que *"a inexatidão quanto ao período de apuração (...) do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de (...) atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar"* a postergação do pagamento da exação para período posterior e se verificar a redução indevida do lucro real (em qualquer período). Considerem, outrossim, a disposições do § 1º do citado preceptivo:

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247.

Permissa venia, mas a questão ora debatida, mais que uma discussão sobre princípios constitucionais ou sobre os instrumentos (ou postulados normativos, na dicção de Humberto Ávila³) tendentes à mediação da aplicação destes mesmos princípios, revolve-se pela lógica indutiva depreendida do sentido meramente gramatical das expressões contidas no preceptivo supra reproduzido.

Ora vamos, o § 1º impõe o lançamento da diferença de imposto com fundamento em inexatidão das parcelas que compõe o lucro; para que se apure tal diferença **é imperioso que o lucro seja recomposto conforme a competência devida**. Daí, inclusive, a remissão expressa contida no aludido dispositivo aos ditames do art. 247, § 2º, do mesmo diploma normativo:

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

A regra em questão é clara a não mais poder ao determinar que, ainda que adicionadas ao lucro líquido de período posterior, os rendimentos ou o lucro postergado tem, obrigatoriamente, que compor o lucro real do período competente. É o que reza a lei! A

³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 163.

pretensão, tal como deduzida pelo recorrente, imporia, pois, abertamente, num desrespeito à regra legal.

E mesmo que admitamos, na hipótese, sequer a considerar a possibilidade de afastar o regramento legal supra, ou uma pretensa conformação da predita prescrição à princípios constitucionais porventura aplicáveis, tornar-se-ia imperativo demonstrar que as conclusões extraíveis do sentido meramente sintático-gramatical seriam, a toda evidência, absurdas ou contrárias àqueles mesmos princípios.

Não nego que já defendi em casos anteriores ser juridicamente viável que as regras comportem interpretação suficiente a que, a luz do caso concreto, seja possível se alcançar um resultado que não seja absurdo (desarrazoado) e ao mesmo tempo ínsito aos contornos constitucionais, não obstante o sentido meramente gramatical de suas expressões apontarem para uma outra solução. Valho-me, aqui, das advertências propostas por Frederick Schauer⁴:

O hipotético memorial de guerra de Fuller é parte de uma longa linha de casos, alguns hipotéticos outros reais, demonstrando que a para qualquer regra legal, sempre existe a possibilidade de que a aplicação literal das palavras da regra produzirá resultados estranhos em relação àquilo para o que a regra foi proposta ou mesmo ao simples senso comum⁵.

O caso vertente, todavia, não encerra conclusões absurdas ou que subvertam, sob qualquer prisma, a ordem constitucional.

Vejam que os efeitos da postergação, tal como postos no art. 273 alhures mencionado, não foram desrespeitados; pelo contrário já que o lançamento realizado nos autos do PTA 13807.002244/00-58 somente teria o seu cancelamento corretamente concretizado a se considerar, justamente, os preceitos retro referidos; a pretensão externada no recurso voluntário propõe, neste passo, que aquele regramento seja apenas parcialmente considerado (para se apreender os efeitos da postergação quanto a formação do crédito tributário), deixando-se, outrossim, de se observar a parte final do dispositivo que faz, como já dito, remissão expressa ao art. 247, § 2º, do RIR.

Como, então, se reconhecer a postergação e, assim, a própria a inexistência crédito tributário a ser lançado nos anos de 1995 e 1996, se não se recompor, corretamente, dentro da competência em que devido o imposto, o lucro devido naqueles períodos? Como calcular, pois, os encargos moratórios devidos nos termos § 2º do art. 273, do antigo RIR, se o valor apurado nos mencionados períodos não for recomposto?

A postergação, diga-se, não se equipara à remição do crédito tributário; não é perdão de dívida e não se reveste das características próprias de benefícios fiscais; tais preceitos, vejam bem, apenas representam a obediência estrita da legislação tributária à garantia da capacidade contributiva, impedindo-se, pois, a exigência dupla de tributo cujo

⁴ SCHAUER, Frederick. Thinking Like a Lawyer - A new Introduction to Legal Reasoning. Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 2009, p. 155.

⁵ "Fuller's hypothetical war memorial is part of a long line of cases, some hypothetical and some real, demonstrating that for any legal rule, the possibility always exist tha applying the plain meaning of the rule's words will produce result at odds with what the rule was designed to accomplish, or even at odds with simple common sense".

dever de recolhimento foi meramente postergado (e, portanto, cujo crédito tributário foi, extemporaneamente, recolhido).

E não procede, neste particular, a alegação da recorrente de que a recomposição dos lucros nos períodos de 1995 e 1996 culminariam com o desrespeito a decisão proferida no PTA de nº 13807.002244/00-58; com a glosa dos prejuízos apropriados além dos limites legais, o saldo destes mesmos prejuízos teriam sido recompostos; neste caso, era mister do contribuinte, e não da Administração Fazendária, fazer os necessários ajustes para, se assim for o caso, abatê-los dos períodos subsequentes; se houve, no caso, um excesso de cobrança de IR e CSLL nos anos, v.g., de 1997 e 1998, tem-se que tal se dera por uma inação da própria empresa que não considerou, na formação do lucro daqueles períodos, os preditos saldos. Daí a assertiva contida no r. acórdão recorrido:

Já nos períodos subseqüentes (anos-calendário de 1997 e 1998), eventuais ajustes devem ser realizados, pois podem ocorrer recolhimentos de IR e de CSLL em decorrência da impossibilidade de compensações de prejuízos fiscais por seu exaurimento em períodos anteriores.

Em resumo: acolher a pretensão do insurgente e considerar, como requerido, "imposto zero" a pagar nos anos de 1995 e 1996, representaria, a um só tempo:

- a) descumprir as regras encartadas nos arts. 273, §§ 1º e 2º e 247 do RIR;
- b) autorizar compensação de prejuízos em percentual superior à trava legal de 30%.

Insista-se, somente poderíamos cogitar de uma aplicação parcial dos preceitos dos arts. 273, § 1º e 247, § 2º, se restasse evidenciado um rompimento à ordem constitucional; *in caso*, todavia, a observância estrita aos ditames das regras anteriormente mencionadas, pelo contrário, atende aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, justamente por impor uma aplicação equânime da legislação ao contribuinte (porque o contribuinte poderia se socorrer de uma exceção à regra legal, em decorrência da postergação, sem se dar aos demais contribuintes à mesma possibilidade?).

Data maxima venia, inclusive à posição aventada no Acórdão de nº 1401-001.022 da lavra do Conselheiro Alexandre Antônio Alkimin Teixeira, mas entendo despropositado o pedido deduzido pelo insurgente, pelo que, voto por desprover o apelo neste ponto.

III - Do problema da dedução do IRRF.

Inicialmente, quando me propus em analisar os argumentos de mérito apresentados pelo contribuinte (que considerei prejudicados quando acolhi a preliminar de decadência), tendi pela conversão do julgamento em diligência. *A priori*, diga-se, o recorrente tem razão ao afirmar que a DRJ e a Unidade de Origem desrespeitaram a decisão proferida pelo 1º Conselho de Contribuintes ao deixar de analisar os documentos que já havia juntado ao feito quando de sua manifestação à primeira diligência aqui realizada.

A Autoridade Fiscal, vejam bem, quando instada à analisá-los, optou por intimar o contribuinte a reapresentar aqueles mesmos documentos; e, ao dizer "não mais os possuir" (por força de incêndio ocorrido nos idos 2011), contentou-se com esta assertiva e

considerou não comprovadas as alegações apostas na impugnação... o problema, insista-se, é que a par da falta de exibição de documentos no curso da segunda diligência, o objeto desta era a análise dos documentos já acostados aos autos, cuja falta de apreciação, reprise-se, já havia encerrado o reconhecimento da nulidade do primeiro acórdão proferido pela DRJ.

Contudo, a decisão que proferi quanto o argumento analisado no tópico II, acima, prejudica a análise da dedutibilidade do IRRF.

Com efeito, como se depreende dos quadros já reproduzidos no relatório alhures proposto, no ano de 1995 (único efetivamente discutido pelo Recorrente em seu apelo), ao se recompor o lucro com a parcela dos prejuízos que superava a trava de 30%, e considerar as estimativas pagas e parte do Fonte informado pela empresa, apurou-se um imposto a pagar no importe de R\$ 700.213,04... nesta esteira, lembrando-se que o contribuinte declarou um IRRF no montante de R\$ 647.834,11, dos quais, R\$ 320.686,00 foram reconhecidos pela DRJ, ainda que, como resultado de uma eventual diligência, o restante dos valores seja demonstrado, se apuraria imposto a pagar, no valor aproximado de R\$ 280.000,00.

Como o contribuinte pleiteia, no caso, a restituição e compensação de "saldo negativo", a consequência daquilo que foi decidido no tópico II, supra, importaria, necessariamente, no não reconhecimento de qualquer direito creditório.

Diante disto, não me resta alternativa, senão considerar improficua qualquer diligência adicional.

IV - Conclusão.

Uma vez superada a preliminar de decadência pela maioria de meus pares, voto por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Redatora designada

Ouso discordar do brilhante voto, como de praxe, do i. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, somente no que tange a ocorrência da homologação tácita das declarações de compensação.

Vejam que a MP nº 66/2002, de 29 de agosto de 2002, cujo artigo 49 alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, não previa o prazo de 5 (cinco) anos que a Administração se manifestasse sobre a declaração de compensação:

MP nº 66/2002 redação original

Art. 49. O art. 74 da [Lei no 9.430, de 1996](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

***Art. 74.** O sujeito passivo que apurar crédito 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.*

*§ 1º A compensação de que trata o **caput** será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

a) o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

b) os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 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 A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.

§ 6º Para os fins do disposto neste artigo, é vedada a exigência do atendimento das condições a que se referem o art. 195, § 3º, da Constituição Federal, art. 27, alínea "a", da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e quaisquer outras que sejam aplicáveis tão-somente às hipóteses de reconhecimento de isenções e de concessão de incentivo ou benefício fiscal." (NR)

A Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.637, em 30 de dezembro de 2002, na qual foi mantida a redação, excluindo apenas o § 6º.

Apenas com a edição da MP nº 135, em 30 de outubro de 2003, na qual seu artigo 17 mais uma vez alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que houve a inclusão do § 5º, determinando o prazo de 5 (cinco) anos para homologação da compensação, contados da data da entrega da declaração.

Art. 17. O art. 74 da [Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), alterado pelo art. 49 da [Lei no 10.637, de 2002](#), passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 74

.....

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

.....

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V - os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

.....

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

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

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

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR)

Portanto, somente a partir de 30 de outubro de 2003 que a redação do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 passou a conter o § 5º, impondo um limite temporal para que a Receita Federal do Brasil se manifeste quanto à homologação ou não das declarações de compensação. Esgotado o prazo, ocorrerá a chamada homologação tácita da compensação, e o débito será considerado definitivamente extinto.

Entendo que, ao impor uma limitação quanto à atuação da Receita Federal, a MP nº 135/2003 estabeleceu um prazo decadencial para que o Fisco exercesse o direito de verificar a correção do encontro de contas declarado pelo contribuinte (se os créditos seriam suficientes para quitação dos débitos pela compensação). Neste sentido, concluo que não se trata de lei interpretativa, que poderia atingir fatos pretéritos, vez que inovou o ordenamento jurídico. Sua eficácia, portanto, é para as decisões a serem proferidas a partir da vigência da citada Medida Provisória.

Aplicando este entendimento ao caso concreto, verifica-se que a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 09/12/2002, data anterior à edição da MP nº 135, de 30 de outubro/2003. Inexistia, portanto, qualquer limitação temporal para que a Administração analisasse as compensações declaradas.

Portanto, voto por negar provimento quanto à preliminar de ocorrência da homologação tácita das compensações.

Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada.