



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16306.000278/2010-62
ACÓRDÃO	1202-002.279 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE ESTIRENO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2002

REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE. PRAZO PARA AFERIÇÃO. TERMO INICIAL. DATA DA ENTREGA DA DCOMP.

Cabe ao fisco revisar a base de cálculo utilizada para apurar eventual direito creditório contra ele oposto, não se exigindo o lançamento fiscal para a glosa do valor pretendido pela Interessada. O prazo de 5 anos para a revisão do crédito pleiteado tem sua contagem iniciada com a entrega da respectiva DCOMP.

REJUÍZO FISCAL. LIMITE LEGAL PARA COMPENSAÇÃO.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

PREJUÍZO FISCAL. COMPROVAÇÃO DO SALDO.

O Lalur não serve como prova se apresentado isoladamente, sem o amparo dos demais livros cujo registro é obrigatório (Diário e/ou Razão).

DIREITO CREDITÓRIO. RENDIMENTOS FINANCEIROS. TRIBUTAÇÃO. OFERECIMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A compensação de prejuízo fiscal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, em razão de IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras, condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação de que as receitas financeiras correspondentes foram oferecidas à tributação em época própria.

Diligência. Prova pericial.

Para que se justifique a conversão do julgamento em diligência, é necessária a produção de um início de prova, suficiente a causar dúvida acerca de fatos no órgão julgador.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Pagamentos a beneficiários identificados também podem dar ensejo à cobrança de IRRF quando não estiver comprovada a operação ou a sua causa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar. Vencidos os conselheiros André Luis Ulrich Pinto (relator), Fellipe Honório Rodrigues da Costa e a conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, que acolhiam a preliminar de nulidade do despacho decisório. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Novaes Ferreira.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 16-81.299 - 1ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente contra despacho decisório que não homologou as compensações vinculadas aos PER/Dcomps sob nºs 14361.11415.091006.1.7.02-1081, 15812.11417.101006.1.7.02-5956,

31884.23515.101006.1.7.02-9714, 14910.04528.101006.1.7.02-5305 e
24813.22366.260307.1.3.02-0759.

Consta do despacho decisório que a Recorrente compensou o Lucro Real com prejuízos fiscais de períodos anteriores acima do limite de 30% estabelecido na legislação e em valores superiores aos disponíveis.

Também constou do despacho decisório que foi comprovado que a Recorrente sofreu retenções no valor de R\$ 790.851,11, com rendimento bruto de R\$ 3.955.071,26. Ocorre que a Autoridade Fiscal também constatou que apenas parte das respectivas receitas foram oferecidas à tributação.

19. Com relação aos valores de IRRF sobre aplicações financeiras, verificou-se que as receitas financeiras (fl.1'9) nº valor de R\$ 3.953.402,77 foram parcialmente oferecidas à tributação na Ficha 06, linha 24 (R\$ 1.767.064,10). Desta forma, considerando o aproveitamento proporcional do IRRF relativo às receitas realmente oferecidas à tributação, pode ser considerado para fins de cálculo de saído negativo de IRPJ o montante de R\$ 353.421,28 (R\$ 1.767.064,10/R\$3.953.402,77 * 790.679,85 + R\$ 8,78) = 353.421,2,8.

Por essas razões, a Autoridade Fiscal entendeu por bem

20. Concluindo, ao se considerar que a empresa utilizou prejuízo superiores ao disponível, compensou acima de trinta por cento permitido, bem como não ofereceu as; receitas financeiras à tributação na sua totalidade, foi refeita a Ficha 12 A (fl..17).

Cálculo do Imposto de Ronda sobre o Lucro Real

FICHA 12 A - CÁLCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL-		
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	vl. declarado	vl. corrigido
01. À ALIQUOTA DE 15%	1.278.830,57	2.448.698,88
03. ADICIONAL	828.553,72	1.608.465,92
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	2.107.384,29	2.107.384,29
13. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte	715.374,18	393.961,95
18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	- 715.374,18	1.555.818,56

O relatório integrante do acórdão recorrido resume bem as razões expostas pela ora recorrente em sua manifestação de inconformidade.

Os argumentos apresentados foram os seguintes:

1. A impugnantia teria saldo de prejuízo fiscal disponível para a compensação procedida;
2. A revisão do valor declarado pela Impugnantia em sua DIPJ não poderia ser procedida por meio da análise de pedido de restituição, em especial quando já operada a decadência;

3. A impugnante estaria amparada por acórdão proferido nos autos da Apelação em Mandado de Segurança (Processo nº 96.03.057623-9/SP), já transitado em julgado, conferindo-lhe o direito de compensar integralmente o saldo de prejuízo fiscal acumulado, sem a limitação a 30%;

4. Parte do valor das retenções sofridas no ano-calendário de 2002 seria relativa a receitas auferidas em períodos anteriores e já oferecidas à tributação em época própria.

A DRJ entendeu por bem indeferir o pedido de diligência e julgar improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão assim ementado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PREJUÍZO FISCAL. COMPROVAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

O Lalur não serve como prova se apresentado isoladamente, sem o amparo dos demais livros cujo registro é obrigatório (Diário e/ou Razão).

DIREITO CREDITÓRIO. PREJUÍZO FISCAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. VERIFICAÇÃO DA NATUREZA, ORIGEM, LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS INFORMADOS EM DIPJ. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE

A análise de direito creditório pela autoridade administrativa, decorrente de pedido de restituição/declaração de compensação cujo crédito tem origem em informação constante da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, não se sujeita ao prazo decadencial para constituição de crédito tributário, eis que não se trata de revisão de ofício da DIPJ, para fins de lançamento de ofício, mas sim de verificação da natureza, origem, certeza e liquidez do crédito pleiteado para fins de restituição/compensação.

Com o transcurso do prazo decadencial, apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO LEGAL A partir do Ano-calendário de 1995, os prejuízos fiscais (aí incluídos os apurados em anos anteriores a 1995) somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, até o limite de 30%.

DIREITO CREDITÓRIO. RENDIMENTOS FINANCEIROS. TRIBUTAÇÃO. OFERECIMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A compensação de prejuízo fiscal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, em razão de IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras, condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação de que as receitas financeiras correspondentes foram oferecidas à tributação em época própria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. FACULDADE DA AUTORIDADE JULGADORA DE 1ª INSTÂNCIA.

É facultado ao julgador de primeira instância indeferir a realização de diligências e perícias quando entender desnecessárias.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário defendendo a suficiência dos estoques de prejuízo fiscal acumulados em períodos anteriores, a ilegalidade da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais, a decadência do direito da fiscalização rever a apuração do IRPJ do ano-calendário de 2002 quando da emissão do despacho decisório em 01/03/2011. Além disso, também apresentou argumentos para ver confirmada a totalidade do IRRF, alegando que as receitas teriam sido oferecidas à tributação em anos-calendários anteriores a 2002, protestando pela conversão do julgamento em diligência para confirmação de seus argumentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

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

Conforme descrito linhas acima, o saldo negativo pleiteado pela Recorrente não foi reconhecido pela Autoridade Fiscal, que fundamentou a não homologação na compensação indevida de prejuízo fiscal, bem como no não oferecimento de receitas financeiras à tributação na sua totalidade.

1 DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO

O primeiro ponto que deve ser discutido, antes de se analisar se a Recorrente detinha estoque de prejuízo fiscal em valor suficiente para compensação do lucro real apurado no ano-calendário de 2002 ou se deve prevalecer a trava de 30% para compensação de prejuízo fiscal

é se a Fiscalização tinha o direito de rever a base de cálculo do IRPJ quando da emissão do despacho decisório.

Nesse sentido, deve-se destacar que o saldo negativo em questão é relativo ao ano-calendário de 2002, enquanto o despacho decisório em referência foi emitido em março de 2011. Também merece destaque o fato de que não se tem notícias nos autos do presente processo de lavratura de autos de infração para glosa da compensação de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2002.

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

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

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

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

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

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE BASE DE CÁLCULO PELO FISCO APÓS O PRAZO DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso ao Fisco, em processo de restituição ou compensação, alterar base de cálculo de tributo incidente sobre o lucro informado em DIPJ, após o decurso do prazo decadencial.

Como se vê, portanto, trata-se de questão polêmica e complexa, que está longe de ser pacificada. No âmbito desta Turma, já tive a oportunidade de me manifestar no sentido de que a Autoridade Fiscal, ao analisar declaração de compensação, não pode proceder à revisão da base de cálculo após o decurso do prazo decadencial e sem a lavratura de auto de infração.

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

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Desse modo, ainda que não houvesse decorrido o prazo decadencial, a revisão da base de cálculo só seria admissível caso a Autoridade Fiscal lavrasse auto de infração para proceder à glosa do prejuízo fiscal.

Por essas razões, entendo que assiste razão à Recorrente quando suscita a preliminar de decadência e nulidade do despacho decisório.

2 COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL

Vencido quanto à análise da preliminar. Passo ao mérito.

A Recorrente repete as razões apresentadas em sede de manifestação de inconformidade, segundo as quais teria direito à compensação do prejuízo fiscal de R\$ 8.808.013,68, uma vez que: (i) teria direito de realizar a compensação sem observar a trava de 30% prevista no art. 250, III do RIR/99; e (ii) detinha estoque de prejuízo fiscal em valor suficiente para proceder a tal compensação.

2.1 COMPENSAÇÃO INTEGRAL DO PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO

Argumenta que o seu direito de compensar integralmente o prejuízo fiscal acumulado está garantido pelo mandado de segurança nº 96.03.057623-9/SP.

Analisando a decisão juntada aos autos do presente processo, nota-se que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, aplicando o princípio da anterioridade de exercício prevista no art. 150, III, “c” da Constituição Federal, entendeu que a limitação do direito à compensação introduzida pela Lei nº 8.981/1995 só poderia ser exigida a partir de 1º de janeiro de 1996.

Ou seja, o que o TRF3 reconheceu é que a ora Recorrente não estava sujeita à limitação de 30% para compensação de prejuízo fiscal no ano-calendário de 1995. Portanto, ao contrário do que afirma a Recorrente, a referida decisão judicial não garante o seu direito de compensar integralmente o prejuízo fiscal no ano-calendário de 2002.

A DRJ, ao analisar a questão, chegou ao mesmo entendimento.

Do direito de compensar integralmente o saldo de prejuízo fiscal acumulado, sem a limitação a 30%

A manifestante alega que estaria amparada por acórdão proferido nos autos da Apelação em Mandado de Segurança (Processo nº 96.03.057623-9/SP), já transitado em julgado, conferindo-lhe o direito de compensar integralmente o saldo de prejuízo fiscal acumulado, sem a limitação a 30%.

A referida decisão possui o seguinte teor:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. Possibilidade de se veicular pedido de compensação em sede de mandado de segurança. Posição majoritária prevalecente. Compensação de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, sem as limitações impostas pelos arts. 42 e 58 da Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95. Observância do princípio da anterioridade.

1. Constitui posicionamento majoritário na Quarta Turma deste Tribunal a possibilidade de se proceder à compensação de créditos tributários em sede de mandado de segurança.

2. Em prol da estabilidade da jurisprudência, deve o Juiz, vencido em seu ponto de vista, aderir a orientação prevalente dos componentes da Turma.

3. Em atenção ao que dispõe o art. 150, III, “b”, da CF/88, o princípio da anterioridade deve ser observado, daí se extraindo que as limitações impostas pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 6.981/95, tornadas públicas apenas no dia 02 de janeiro de 1995, somente passaram a incidir a partir de 1º de janeiro de 1996.

4. Apelação a que se dá provimento.

Da leitura dessa decisão, depreende-se que as limitações de compensação de saldo de prejuízo fiscal previstas nos arts. 42 e 58 da Lei nº 6.981/95 “passaram a incidir a partir de 1º de janeiro de 1996”.

Se o prejuízo fiscal em questão se refere ao ano-calendário de 2002, não há que se falar em direito a compensar integralmente o saldo de prejuízo fiscal acumulado, uma vez que o dispositivo legal em comento já se encontrava em vigor.

Nesse sentido, aponta-se a Solução de Consulta nº 95, de 5/4/2007 – 7ª Região, que disserta nos seguintes termos:

12.A partir dos fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro de 1995 em diante, tais sistemáticas de compensações de prejuízos fiscais e bases negativa da CSLL foram expressamente modificadas pelo estabelecido nos artigos 42 e 58 da Medida Provisória nº 812/94, convertida na Lei nº 8.981/95, que em síntese assim determinam: Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, poderá ser reduzido em no máximo, 30% (trinta por cento). Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, 30% (trinta por cento). Releva, ainda, esclarecer que o disposto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 apenas estabelecem que o prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, apurados a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, podem ser compensados, cumulativamente, com prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados até 31 de dezembro de 1994, observado o limite máximo de 30% (trinta por cento).

Também se encontra decisão administrativa a respeito:

A partir do Ano-calendário de 1995, os prejuízos fiscais (aí incluídos os apurados em anos anteriores a 1995) somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, até o limite de 30%. – Acórdão 07-8.883 – 3ª Turma da DRJ/FNS, 17/11/2006.

A alegação, portanto, não merece prosperar.

Não sendo aplicável a decisão judicial no caso em tela, deve-se aplicar a trava de 30% prevista no art. 250, III do RIR/99 vigente à época dos fatos, limite que, inclusive, já foi validado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

Portanto, a irresignação da Recorrente quanto ao limite de 30% não merece prosperar.

2.2 SUFICIÊNCIA DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL

Mas não é só, além de defender o direito de deduzir integralmente o prejuízo fiscal acumulado, a Recorrente defende que detinha saldo suficiente para proceder à compensação no

valor de R\$ 8.808.013,68. Como já relatado linhas acima, a Fiscalização entendeu que a Recorrente possuía, no ano-calendário de 2001, prejuízo fiscal acumulado de R\$ 3.362.972,02.

Quanto a esse ponto, assim se manifestou a DRJ:

Do saldo de prejuízo fiscal disponível para a compensação

A manifestante alega que teria saldo de prejuízo fiscal disponível para a compensação procedida.

A fiscalização entendeu de forma diversa, ao relatar o que segue:

“12 . Além de não ter obedecido o limite de 30% conforme determina o artigo 250 do Decreto n.º 3000/99, o contribuinte compensou valores superiores ao disponível de prejuízo fiscal, conforme comprova o sistema online Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI), anexado às fls. 177 a 187. No ano de 2001 o contribuinte possuía de saldo de prejuízo fiscal o valor de R\$ 3.362.972,02 (fl.184) e, na linha 17 (fl. 185) cria o valor de R\$ 8.808.013,68.”

Em sua defesa, a manifestante aponta o seguinte:

“Entretanto, o saldo de prejuízo fiscal de exercícios anteriores disponível para compensação no ano-calendário 2002 é de R\$ 8.808.013,68 (oito milhões oitocentos e oitenta mil, treze reais e sessenta e oito centavos), conforme declarado pela Impugnante na DIPJ 2002 (Linha 42, Ficha 09A), e comprovado pelos lançamentos na Parte B dos Livros de Apuração do Lucro Real "LALUR" dos exercícios de 1998 a 2002 (Docs. 03 a 06).”

Entendemos que as alegações e os documentos apresentados pela manifestante não são suficientes para comprovar a existência do alegado prejuízo fiscal. O LALUR não serve como prova se apresentado isoladamente, sem o amparo dos demais livros cujo registro é obrigatório (Diário e/ou Razão). Nesse mesmo sentido, existem as seguintes decisões:

LUCRO INFLACIONÁRIO. INSTRUMENTO HÁBIL. SAPLI. O Sapli é alimentado por informações prestadas pelo próprio contribuinte. Desta forma poderá ser utilizado pela fiscalização como instrumento de controle do lucro inflacionário. Para contraditá-lo deve o contribuinte fazer prova. O Lalur não serve como prova se apresentado isoladamente, sem o amparo dos demais livros cujo registro é obrigatório (Diário e/ou Razão). Acórdão 03-22.689 – 2ª Turma da DRJ/BSA, 28/09/2007.

DISCREPÂNCIA DE VALORES. SAPLI E LALUR. Os valores constantes no LALUR da interessada não tem valor probante quando diferem daqueles constantes do SAPLI, oriundos dos transcritos em sua DIRPJ, devendo ser considerado os valores constantes neste, quando passado o prazo para retificação das DIRPJ e mormente quando a própria interessada apresenta dois LALUR com valores díspares. Acórdão 9.140 – 5ª Turma da DRJ/RJOI, 15/12/2005.

Ante o exposto, percebe-se que a fiscalização agiu com acerto e, portanto, refuta-se a alegação de que a manifestante teria saldo de prejuízo fiscal disponível para a compensação procedida.

A Recorrente, em seu recurso voluntário, defende que o LALUR deve ser tido como prova suficiente para demonstração do saldo de prejuízo fiscal acumulado. Entendo que assiste razão ao acórdão recorrido. É dever da Recorrente, na condição de contribuinte, manter em sua guarda a documentação comprobatória dos fatos que alega. A apresentação isolada do LALUR, sem amparo de Livro Diário e/ou Razão, não faz prova do seu alegado prejuízo fiscal, devendo prevalecer a informação constante no SAPLI.

3 IRRF

Por fim, a Recorrente defende que o IRRF utilizado na composição do saldo negativo deve ser integralmente considerado. Conforme ao que se recorda, a Autoridade Fiscal considerou não confirmada a totalidade do IRRF por não ter identificado o oferecimento da totalidade das receitas à tributação.

Dessa forma, a Autoridade Fiscal considerou confirmado o valor de R\$ 353.421,28.

19. Com relação aos valores de IRRF sobre aplicações financeiras, verificou-se que as receitas financeiras (fl.1'9) nº valor de R\$ 3.953.402,77 foram parcialmente oferecidas à tributação na Ficha 06, linha 24 (R\$ 1.767.06:4, 10). Desta forma, considerando o aproveitamento proporcional do IRR.F relativo às receitas realmente oferecidas à tributação, pode ser considerado para fins de cálculo de saído negativo de IRPJ o montante de R\$ 353.421,28 (R\$ 1.767.064,10/ R\$3.953.402,77 * 790.679,85 + R\$ 8,78) = 353.421,2.8.

A Recorrente alega que ofereceu tais receitas à tributação nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2001. Ocorre que as suas alegações são absolutamente desprovidas de provas, uma vez que a Recorrente nem sequer juntou livro razão ou DIPJ dos referidos períodos.

Dessa forma, por absoluta ausência de documentação probatória, o recurso voluntário interposto pela Recorrente não merece provimento quanto a esse ponto.

4 REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA

Por fim, quanto ao requerimento de diligência, melhor sorte não assiste a Recorrente. Isso porque, por mais que se reconheça que o processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da busca da verdade material e do formalismo moderado, não se pode olvidar que recai sobre a contribuinte o ônus da prova de fato constitutivo de seu direito, tal como ocorre com

o oferecimento à tributação dos rendimentos de aplicações financeiras em anos-calendário anteriores.

Por mais que a alegação seja plausível, cabia à Recorrente demonstrá-la mediante apresentação de sua contabilidade. Ocorre que a Recorrente permaneceu inerte, sem demonstrar o reconhecimento dos rendimentos da referida aplicação financeira em períodos anteriores. Dessa forma, não havendo um início de prova, entendo ser prescindível a conversão do julgamento em diligência.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e acolher a preliminar suscitada pela Recorrete. Vencido quanto à preliminar, voto por indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, por voto de qualidade, entendeu que o caso é de rejeição da preliminar de decadência do direito de o fisco analisar os fatos que redundaram no inexistente saldo negativo pleiteado pela Interessada.

Trata-se, como bem destacado pelo Conselheiro Relator, de inexistente saldo negativo do ano-calendário 2002 cujo direito creditório foi considerado improcedente por despacho exarado em março de 2011.

O PER foi formalizado em 09/10/2006, de modo que o prazo para homologação tácita começou a ser computado a partir daquela data, o que resulta na tempestividade do despacho decisório, formalizado antes de decorridos 5 anos do pedido.

Note-se, aliás, que a DIPJ retificadora que fundamenta o pedido foi apresentada na mesma data (fl. 17):

Discriminação	Dezembro
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA Com Base na Receita Bruta e Acréscimos	
01.Base de Cálculo do Imposto de Renda	8.525.537,16
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02.À Alíquota de 15%	1.278.830,57
03.Adicional	828.553,72
04.Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00
DEDUÇÕES	
05.(-)Deduções de Incentivos Fiscais	2.107.384,29
06.(-)Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	
07.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00
08.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	0,00
10.(-)Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	
11.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	0,00
12.PARCELAMENTO FORMALIZADO	0,00
13.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
14.PARCELAMENTO FORMALIZADO DE SCP	0,00

Os dados desta declaração são cópia fiel do original.
Data e Hora de Entrega - 09/10/2006, 15h04m31s DRF - Salvador

Ademais, é de se registrar que o direito vindicado teria sido auferido pela COMPANHIA QUIMICA METACRIL, incorporada pela Recorrente em 31/12/2002, cujo alegado saldo negativo foi assim informado na DIPJ retificadora:

CNPJ 13.837.489/0001-00	INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL	DIPJ 2002, Pag. 1
Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real		
68482728819112010145513MF290	Ano Calendário 2002 ND 1251877	CNPJ 13.837.489/0001-00
Discriminação		Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		
01.À Alíquota de 15%		1.278.830,57
02.À Alíquota de 6%		0,00
03.Adicional		828.553,72
DEDUÇÕES		
04.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico		0,00
05.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador		0,00
06.(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário		0,00
07.(-)Atividade Audiovisual		0,00
08.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente		0,00
09.(-)Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte		0,00
10.(-)Isenção e Redução do Imposto		2.107.384,29
11.(-)Redução por Reinvestimento		0,00
12.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital		0,00
13.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte		715.374,18
14.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público		0,00
15.(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável		0,00
16.(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa		0,00
17.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada		0,00
18.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR		-715.374,18
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP		0,00
20.IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO		0,00
21.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES		0,00

Os dados desta declaração são cópia fiel do original.
Data e Hora de Entrega - 09/10/2006, 15h04m31s DRF - Salvador

Consta ainda do despacho decisório (e-fl. 198) que somente parte do rendimento que ensejou as deduções de IRRF foi tributada:

19. Com relação aos valores de IRRF sobre aplicações financeiras, verificou-se que as receitas financeiras (f1.19) nº valor de R\$ 3.953.402,77 foram parcialmente oferecidas à tributação na Ficha 06, linha 24 (R\$ 1.767.064,10). Desta forma, considerando o aproveitamento proporcional do IRRF relativo às receitas realmente oferecidas à tributação, pode ser considerado para fins de cálculo de saldo negativo de IRPJ o montante de R\$ 353.421,28 (R\$ 1.767.064,10/ R\$3.953.402,77 * 790.679,85 + R\$ 8,78) = 353.421,28.

Essas as principais informações fáticas do caso em julgamento.

Note-se que o voto do ilustre Relator escorou sua decisão em dois fundamentos distintos: o primeiro deles considera que nos casos em que a análise do direito creditório envolve a revisão da base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, seria indispensável a formalização de

auto de infração, não sendo suficiente a emissão de despacho decisório nestes casos; o segundo, que estaria decaído o direito de o fisco analisar a apuração da base de cálculo do IRPJ, já que relativa ao ano-calendário 2002, e o despacho decisório fora proferido em março de 2011, tendo-se transcorrido mais de 5 anos da data do fato gerador.

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

Porém, isso não ocorreu no caso em exame, pois inexistem notícias nos autos de que a Receita Federal reconstituiu a apuração do Lucro real, mediante lavratura de auto de infração. Quem reconstituiu tal apuração foi o Despacho Decisório, a partir de uma constatação fiscal via Representação Fiscal, repita-se, sem lavratura de Auto de Infração, sendo efetuados ajustes no cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, na apuração do saldo negativo do imposto de renda do exercício de 2013, ano-calendário 2012, para em seguida, DEFERIR PARCIALMENTE o crédito constante do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, no valor de R\$ 575.856,55 (e-fls. 200/201).

Nesse passo, compreendo equivocado o procedimento do Fisco.

Com efeito, em análise de direito creditório, a Autoridade Fiscal NÃO pode alterar a base de cálculo de tributo, com fins de reduzir o valor devido, e por conseqüência, o crédito fundado em Saldo Negativo. Tal alteração só pode ser realizada através de lançamento tributário, nos moldes do CTN.

[...]

De acordo com este dispositivo, a Autoridade Fazendária possui o prazo de cinco anos para verificar se o crédito pleiteado atende aos requisitos especificados no artigo 74, ou seja, se o referido crédito poderia ser objeto de compensação, se está atrelado a débitos pendentes, se já foi objeto de pedido de compensação ou restituição etc.

Eventual revisão de despesas apuradas na base de cálculo do saldo negativo que deu origem ao crédito pleiteado não está suportada pelo disposto no art. 74, já que esse tipo de análise não está contida em nenhum dos dispositivos por ele descritos, e tampouco estaria contida em uma interpretação extensiva desse dispositivo, tendo em vista que qualquer extensão nesse sentido representaria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao próprio CTN.

Embora se admita a extensão da análise relativa ao pedido de compensação e aprofundamento da verificação do período de origem do crédito, tal verificação não pode ser sem limites. Isso porque, uma coisa é a verificação da existência dos pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificam a restituição ou a compensação. Outra coisa é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior.

Ou seja, **a revisão da própria apuração do saldo a restituir em nada se relaciona com o direito do fisco de averiguar a existência do pagamento ou quitação que justifica o saldo a restituir**, defluindo-se daí que qualquer revisão que implique em alteração de crédito tributário legalmente constituído pelo Contribuinte, só pode ser feito por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do referido crédito, no caso, só pode ocorrer via lançamento de ofício, nos moldes do artigo 142 do CTN.

[...]

Diga-se mais: a obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este, aos olhos do Fisco, não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, **também está prevista no parágrafo 4º, do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos em que, “constatada a infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”,** conforme se extrai, verbis:

[...]

Afinal, até mesmo a distribuição do ônus da prova é diversa entre os processos de exigência de crédito tributário (ônus da fiscalização) e ressarcimento/compensação (ônus do contribuinte).

[...]

Assim, independentemente se a revisão da base de cálculo ocorrer antes de transcorrido o prazo decadencial, **a lavratura de Infração é mandatória, e deve ser efetuada nos moldes do artigo 142 do CTN** (além do citado §4, do art. 9º do Decreto nº 70.235/72), para constituir validamente o crédito tributário que não foi objeto de declaração pelo contribuinte.

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

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

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

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

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou **pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior** que o devido **em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador** efetivamente ocorrido;

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

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

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

Portanto, não há óbice legal para que a autoridade fazendária, quando da análise de pedido de restituição, cumulado ou não com pedido de compensação, analise a composição da base de cálculo do tributo que ensejou o direito vindicado, já que o fisco está obrigado a conferir se o valor apurado obedeceu a legislação aplicável e se está adequado à natureza ou circunstâncias do fato materiais do fato gerador. Aferir estes elementos sem avaliar a composição da base de cálculo do tributo é tarefa impossível.

Superada a possibilidade (necessidade, diriam alguns com propriedade) de o fisco analisar a base de cálculo que ensejou o saldo negativo objeto do pedido de restituição, resta

aferir se eventual ajuste decorrente do procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal deveria ser obrigatoriamente objeto de auto de infração.

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

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

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

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

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

[...]

Partindo-se da interpretação literal do dispositivo é possível afirmar que este dá um comando imperativo ao determinar em seu caput que a forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento e estende, em seu parágrafo 4º, tal determinação às hipóteses "em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário".

Assim, revela-se de pronto que não é uma faculdade, mas um comando legal determinando a forma como deve ser constituído o crédito tributário pela autoridade fiscal ao proceder o lançamento de ofício em face das infrações por ela apuradas, [...]

Adotando-se o método teleológico de interpretação, por tudo que se expos até aqui sobre a forma de constituição e revisão do crédito tributário, a melhor conclusão, a meu ver, é a de que o dispositivo em questão é a forma determinada pelo legislador para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela autoridade administrativa competente, em sintonia com o que dispõe o Código Tributário Nacional nesta matéria.

E, diante disso, deve-se dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular o Despacho Decisório, determinando à Unidade de Origem que realize uma nova

análise do crédito pleiteado, sem que se faça retificação da base de cálculo do tributo.

[...]

Confesso que até me aprofundar no estudo deste caso, eu também considerava aceitável o ato praticado pela autoridade administrativa de proceder ao ajuste da base de cálculo e à retificação do quantum devido, tão somente mediante a exposição dos motivos de fato e de direito no seu despacho decisório, por vislumbrar no caso apenas a glosa de um crédito pleiteado e não perceber, de outro lado, a exigência de uma crédito tributário ainda não constituído.

Diante do quadro ora analisado, revejo tal entendimento, pois estou convicto que não há espaço para a revisão do crédito tributário constituído por meio de confissão do sujeito passivo através do lançamento de ofício senão pela forma determinada na lei que rege o processo administrativo fiscal em seu art. 9º, em consonância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

Logo, deve ser restabelecida a base de cálculo do IRPJ devido, e informado na DIPJ do período, revertendo-se a glosa dos valores apontados (glosa de compras e despesas operacionais), reconhecendo a nulidade do Despacho Decisório.

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

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

Neste ponto, não posso deixar de analisar o respeitável entendimento do d. conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, ilustre membro deste colegiado, manifestado no artigo que trata deste tema, intitulado “A Análise do Direito Creditório na Repetição do Indébito Tributário Federal”, onde aponta que a introdução desse § 4º no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 tinha como objetivo, segundo a exposição de motivos da MP nº 449/2008, que lhe deu origem, tão somente o de “assegurar o direito ao contraditório e a ampla defesa” nas hipóteses mencionadas, conforme aponta, verbis:

A modificação legislativa teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a atuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário. Seu objetivo foi bem esclarecido no item 13 da Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU – apresentada para a Medida Provisória nº 449/2008, que lhe deu origem:

13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, **sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário, a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que constatadas as referidas infrações. Portanto, a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no caput do mesmo artigo, qual seja todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de auto de infração se o mesmo objetivo pode ser atingido com um despacho decisório que pode ser contestado pela via da manifestação de inconformidade dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

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

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

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

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

insanável, já que não prescindiam de auto de infração para reduzir eventual saldo negativo indevidamente apurado.

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

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

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Não se vislumbra um único argumento que seja capaz de afastar, em relação ao saldo negativo de IRPJ ou base de cálculo negativa da CSLL o mesmo entendimento acima expresso, que dispensa a realização do lançamento fiscal (leia-se, auto de infração) para a glosa de ressarcimento do PIS e da Cofins.

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

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

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

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

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

- iii) o prazo deve ser contado no prazo do art. 150, § 4º do CTN, tendo como termo inicial a data da DIPJ (ECF) retificadora ou da declaração original apresentada a destempo;
- iv) não há prazo para o fisco analisar o direito creditório vindicado, desde que ocorra no interregno do lustro para homologação tácita das compensações declaradas.

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

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

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

Em síntese, toda vez que o contribuinte pleiteia um direito perante o fisco, seja ele de qual natureza for, é necessário que comprove todos os elementos constitutivos desse direito, se assim for demandado pela autoridade concedente. Inexiste, na legislação tributária federal, qualquer prazo que estabeleça a aquisição de direitos perante a Fazenda Pública em face do decurso de prazos. Tal possibilidade é chamada de prescrição aquisitiva e exige previsão expressa. Não se pode transmutar os prazos de caducidade para o Fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento, em prazos de obtenção de direitos pelo contribuinte.

Aliás, aqui vale mais um destaque. Em diversos votos com a posição oposta a essa aqui estampada, afirma-se que este ou aquele elemento da escrituração do contribuinte já teria sido lançado ou já teria havido a homologação desses valores. Ora, se assim fosse, a Fazenda Pública também não poderia questionar o custo de bens na apuração de ganho de capital, uma vez passados ais de cinco anos da sua aquisição, na pessoa jurídica e também na física.

Há ainda afronta indireta a súmulas do próprio CARF, como a Súmula CARF nº 10 (Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em

que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos) e a Súmula nº 116 (Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança). Note-se que, em muitos dos casos abarcados pelos precedentes dessa súmula, questiona-se a própria formação do ágio, a qual pode ter ocorrido após bem mais que o prazo de 5 (cinco) anos da decadência.

Enfim, a decadência só atinge o direito para o fisco exigir valores do contribuinte, nunca para blindar o pleiteante de demonstrar todos os elementos que constituem o direito requerido.

Por essas razões e mais uma vez renovando as vênias em relação àqueles que adotaram posição aqui contraditada, meu voto é por negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto a essa divergência.

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

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

Pagamento Indevido

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...]

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

Entretanto, o direito creditório que foi utilizado na declaração compensação tacitamente homologada não resta homologado. Assim, se um PER/DCOMP usa parte do direito

creditório vindicado e a declaração de compensação (DCOMP) é homologada por decurso do prazo, isso não implica em homologação do crédito veiculado no PER. Eventual saldo existente do direito creditório vindicado e que seja utilizado posteriormente em outra DCOMP deve necessariamente ser objeto de análise quanto à sua liquidez e certeza.

Note-se que a previsão contida no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 é regra expressa de excepcionalidade contida no art. 150, § 4º do CTN e sua contagem deve se dar com início na data de entrega do PER/DCOMP.

É consabido que a análise do processo que visa combinar a restituição/ressarcimento com a declaração de compensação recai, necessariamente, na procedência do pedido, na existência e liquidez do direito creditório. Os débitos cujas compensações são declaradas não são objeto de análise, em regra, já que cabe ao sujeito passivo eleger quais valores não liquidados serão objeto de compensação.

Retirar do fisco o poder/dever de analisar pormenorizadamente a composição do direito creditório reivindicado, tendo como data inicial para contagem do prazo de tal mister o da entrega do PER/DCOMP é reduzir indevidamente o alcance na norma legal expressa do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, já que, em termos práticos, a análise dos processos de PER/DCOMP se resume a aferir a correção do crédito pretendido.

É deixar ao talante do Interessado a decisão sobre o prazo que disporá a administração tributária para decidir se o direito creditório, recurso público destinado ao particular, é líquido e certo.

A título ilustrativo, veja-se que no caso concreto houve a criação de um inexistente prejuízo fiscal de exercícios anteriores:

12. Além de não ter obedecido o limite de 30%, conforme determina o artigo 250 do Decreto nº 3000/99, o contribuinte compensou valores superiores ao disponível de prejuízo fiscal, conforme comprova o sistema online Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI), anexado às fls. 177 a 187. **No ano de -2001 o contribuinte possuía de saldo de prejuízo fiscal o valor de R\$ 3.362.972,02 (fl.184) e, na linha 17 (fl. 185) cria o valor de R\$ 8.808.013,68.**

O prejuízo existente de pouco mais de 3 milhões de reais em 2001 passou, por uma simples informação na DIPJ, a ser de quase 9 milhões de reais. Verdade que isso pode ser decorrido de um mero equívoco no preenchimento da declaração, mas o que não se pode aceitar é que a administração fazendária, mesmo ciente da inexistência do direito creditório, seja obrigada, ao arrepio da norma do art. 170 do CTN, a entregar ao particular o recurso público que não lhe pertence.

Para ilustrar os fatos, uma empresa apresenta em outubro de 2013 um PERDCOMP formulado a partir de um direito creditório decorrente do saldo negativo do ano-calendário 2010.

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

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

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

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

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

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

Note-se, é um procedimento absolutamente simplificado e que é adotado, em regra, para todos os casos, mesmo aqueles cujo direito creditório vindicado ainda não tenha completado 5 anos da data do fato gerador. Mas é a medida possível, diante da imensa complexidade que é aferir a correção da base de cálculo apurada pela empresa no período, tarefa que ainda hoje parece ser improvável de automatização.

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

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

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

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

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

Contudo, quando se avalia se uma determinada receita integrou ou não a base de cálculo do imposto, está-se analisando a composição desta base. Sim, é fato que o resultado desta análise, quando constatado o oferecimento à tributação de rendimento menor do que o auferido, é a proporcionalização do IRRF, de modo que o valor aproveitado no saldo negativo seja compatível com os rendimentos que ensejaram as retenções e foram tributados.

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

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

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

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

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

Ah...mas a empresa recolheu a estimativa de 25 mil e ela deve integrar o saldo negativo. Sim, recolheu o valor, como sofreu a retenção do IRRF aproveitado proporcionalmente. As duas ocorrências seriam decorrentes do mesmo vício: a empresa, no curso do ano-calendário

que gerou o direito creditório, ofereceu à tributação menos do que deveria ter oferecido, e ainda assim pretende ter restituído parte do que pagou “a mais”, quando na verdade pagou a menos do que pagaria, se tivesse obedecido à lei tributária e obedecer ao comando veiculado no art. 165, inciso I do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

No caso dos autos, a análise do PER/DCOMP ocorreu no lapso de 5 anos contados da entrega do PER, bem como no prazo de 5 anos contados da entrega da DIPJ retificadora que fundamentou o pedido, não havendo qualquer razão para que seja declarada a decadência de análise da formação do direito creditório.

Quando menos, dever-se-ia considerar a não tributação de parte das receitas que ensejaram a retenção do imposto de renda utilizado na formação do saldo negativo, sob pena de afronta ao veiculado na Súmula CARF nº 80.

Por estes fundamentos, o Colegiado divergiu do voto do Conselheiro Relator.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira