



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.720414/2023-44</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.260 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SANEAMENTO DE GOIAS SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2020, 2021

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO.

A preliminar de nulidade deve ser rejeitada, se os autos de infração atendem a todos os requisitos necessários à sua formalização.

PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTROLE DE SALDOS NO LALUR E NO LACS.

Os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL configuram bases de cálculo a partir das quais são calculados os créditos fiscais de que trata o art. 2º, incisos I e II, e § 5º da MP 766/2017. O eventual aproveitamento desses créditos deve repercutir na baixa dos montantes correspondentes, no LALUR e no LACS, na exata proporção das alíquotas que foram tomadas para a sua apuração.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

Processo julgado na sessão das 14h do dia 08 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Henrique Silva Figueiredo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto), Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Alberto Pinto Souza Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 1ª Turma da DRJ10, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 8 a 26), referente ao ano-calendário de 2020 e 2021, em virtude de compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

Conforme relato do Relatório Fiscal (fls. 28 a 38), destaco que foram realizadas diversas intimações à contribuinte e, após as análises realizadas pela autoridade fiscal, tem-se:

### DAS INFORMAÇÕES PRELIMINARES

9. De acordo com o Termo 2, lavrado em 08/03/2023, com ciência via DTE em 09/03/2023, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos de informações relativas à utilização de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, ocorrida em sua escrita fiscal.

10. Tendo como base a Escrituração Contábil Fiscal – ECF do contribuinte, anos 2014 a 2021, elaboramos a seguinte tabela com os valores de Prejuízo Fiscal – PF da parte B do LALUR:

ANO	SALDO INICIAL PREJUÍZO FISCAL	PREJUÍZO FISCAL DO ANO (+)	REGISTRO M410 DA ECF - COMPENS PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO DO ANO MÁXIMO 30% DO LUCRO (-)	SALDO FINAL PREJUÍZO FISCAL
2014					317.956.482,97
2015	317.956.482,97	99.256.559,28			417.213.042,25
2016	417.213.042,25		-19.428.651,90	-45.192.053,58	352.592.336,77
2017	352.592.336,77		-21.031.180,73	-46.759.959,00	284.801.197,04
2018	284.801.197,04		-26.175,27	-71.078.617,38	213.696.404,39
2019	213.696.404,39			-88.738.913,08	124.957.491,31
2020	124.957.491,31			-83.134.096,62	41.823.394,69
2021	41.823.394,69			-41.823.394,68	0,01

11. No entanto, buscando informações nos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB, verifica-se a utilização do valor de 161.944.031,60 do Prejuízo Fiscal – PF no parcelamento disposto na MP nº 766/2017 – Programa de Regularização

Tributária – PRT, montante acima, portanto, dos montantes utilizados nas ECF do contribuinte (40.486.007,90) para tal finalidade. Refazendo o cálculo do Prejuízo Fiscal do contribuinte, considerando a utilização do montante de 161.944.031,60 no parcelamento citado anteriormente, teríamos a seguinte tabela:

ANO	SALDO INICIAL PREJUÍZO FISCAL	PREJUÍZO FISCAL DO ANO (+)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB – COMPENSAÇÃO EM PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO DO ANO MÁXIMO 30% DO LUCRO (-)	SALDO FINAL PREJUÍZO FISCAL
2014					317.956.482,97
2015	317.956.482,97	99.256.559,28	-161.944.031,60		255.269.010,65
2016	255.269.010,65			-45.192.053,58	210.076.957,07
2017	210.076.957,07			-46.759.959,00	163.316.998,07
2018	163.316.998,07			-71.078.617,38	92.238.380,69
2019	92.238.380,69			-88.738.913,08	3.499.467,61
2020	3.499.467,61			-3.499.467,61	0,00
2021	0,00			0,00	0,00

12. Ou seja, o saldo do Prejuízo Fiscal seria insuficiente para as compensações ocorridas em 2020 e 2021.

13. Com relação à utilização da Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL, tendo como base a Escrituração Contábil Fiscal – ECF do contribuinte, anos 2014 a 2021, elaboramos a seguinte tabela com os valores de BCN de CSLL da parte B do LACS:

ANO	SALDO INICIAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ANO (+)	REGISTRO M410 DA ECF - COMPENS PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO BCN ANO MÁX 30% (-)	ESTORNO LANÇAMENTO A MAIOR NO PRT (+)	SALDO FINAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA
2014						553.465.868,69
2015	553.465.868,69	99.256.559,28				652.722.427,97
2016	652.722.427,97		-50.000.000,00	-45.580.871,43		557.141.556,54
2017	557.141.556,54		-19.927.272,20	-46.759.959,00		490.454.325,34
2018	490.454.325,34			-71.078.617,38	38.113.636,09	457.489.344,05
2019	457.489.344,05			-88.738.913,08		368.750.430,97
2020	368.750.430,97			-82.619.889,52		286.130.541,45
2021	286.130.541,45			-77.872.081,34		208.258.460,11

14. No entanto, buscando informações nos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB, verifica-se a utilização do valor de 353.484.845,68 de Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL no parcelamento disposto na MP nº 766/2017 – Programa de Regularização Tributária – PRT, assim como o valor de 12.243.730,88 de Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL no parcelamento disposto na Lei nº 13.496/2017 – Programa Especial de Regularização Tributária – PERT. Esses montantes (353.484.845,68 + 12.243.730,88 = 365.728.576,56) são muito superiores aos montantes utilizados na ECF do contribuinte (50.000.000,00 + 19.927.272,20 – 38.113.636,09 = 31.813.636,11) para tal finalidade. Refazendo o cálculo da Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL do contribuinte, considerando a utilização do montante de 365.728.576,56 nos parcelamentos citados anteriormente, teríamos a seguinte tabela:

ANO	SALDO INICIAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANO (+)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB - COMPENS PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANO MÁX 30% (-)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB - COMPENS PARCELAMENTO LEI N° 13.496/2017 PERT (-)	SALDO FINAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL
2014						553.465.868,69
2015	553.465.868,69	99.256.559,28	-353.484.845,68		-12.243.730,88	286.993.851,41
2016	286.993.851,41			-45.580.871,43		241.412.979,98
2017	241.412.979,98			-46.759.959,00		194.653.020,98
2018	194.653.020,98			-71.078.617,38		123.574.403,60
2019	123.574.403,60			-88.738.913,08		34.835.490,52
2020	34.835.490,52			-34.835.490,52		0,00
2021	0,00			0,00		0,00

15. Ou seja, o saldo da Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL seria insuficiente para as compensações ocorridas em 2020 e 2021.

16. Em 28/03/2023, o contribuinte apresentou esclarecimentos no DCC n° 10265.038917/2023-24, por meio de resposta à intimação, situação que passamos a analisar a partir de agora.

#### ANÁLISE DA RESPOSTA DO CONTRIBUINTE

17. Nas páginas 1 e 2 da resposta, nos trechos abaixo destacados, o contribuinte afirma que o erro apontado pela fiscalização estaria relacionado com o fato da empresa não ter escriturado na ECF de uma única vez o montante, tanto do Prejuízo Fiscal como da Base de Cálculo Negativa da CSLL, senão vejamos:

Tal conclusão se deu pelo fato de a Saneago não ter escriturado (na ECF) de uma única vez o montante do prejuízo fiscal utilizado para benefício no Programa de Regularização Tributária – PRT, da Medida Provisória n. 766/2017, o que teria gerado um crédito a maior pra Saneago.

De igual forma, entendeu o auditor fiscal que a Saneago deveria escriturar (na ECF) de uma única vez o montante da Base de Cálculo Negativa – BCN de CSLL utilizado para benefício no Programa de Regularização Tributária – PRT, da Medida Provisórias n.

766/2017, e no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, da Lei n° 13.496/2017, o que teria gerado um crédito a maior pra Saneago.

18. Mais adiante, no final da pág. 2, o contribuinte afirma ter feito a adesão ao PRT, com utilização de créditos decorrentes de PF e BCN da CSLL, conforme destaque abaixo:

A Saneago aderiu ao programa de regularidade tributária em 2017, com base na Medida Provisória n. 766/2017. A adesão ao programa PRT foi realizada com aproveitamento dos créditos decorrentes da prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (PF/BCN), nos termos estabelecidos na medida provisória, *in verbis*:

19. Na pág. 4 da resposta, o fiscalizado informa inclusive os saldos disponíveis em 31/12/2015 de PF e BCN da CSLL, para fins de utilização nos programas de parcelamento, conforme abaixo:

A Saneago aderiu ao programa, tendo em vista a possibilidade de se utilizar como pagamento o prejuízo acumulado - IRPJ, cujo saldo disponível em 31/12/2015 era de R\$ 417.213.042,25 e base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro – CSLL no valor de R\$ 652.722.427,97, em 31/12/2015.

20. O contribuinte apresentou também telas do Programa de Regularização Tributária (PRT), com valores de créditos utilizados no programa de PF e de BCN da CSLL, conforme telas abaixo:

Programa de Regularização Tributária (PRT) : Consulta de Acompanhamento de Parcelamento(s) > Créditos Informados

CNPJ: 01.616.929/0001-02 - SANEAMENTO DE GOIAS S/A

14/03/2023 11:19:05

**Modalidade**  
Especial MP 766/17 - PRT - Art.2 - Inc. II  
- Parc. em 24x + Créditos

**Data da Adesão**  
06/03/2017

**Valor Consolidado da Dívida**  
R\$ 55.478.468,56

**Data de Validação da Adesão**  
31/03/2017

CRÉDITOS PRÓPRIOS

Tipo Crédito	Montante Informado (R\$)	Alíquota	Valor Utilizável (R\$)	Montante Informado Validado (R\$)	Montante Utilizável Validado (R\$)	Situação	Documentos
Prejuízo Fiscal	R\$ 161.400.000,00	25 %	R\$ 40.350.000,00	R\$ 161.400.000,00	R\$ 40.350.000,00	Validado	
Base de Cálculo Negativa	R\$ 20.151.512,33	9 %	R\$ 1.813.636,11	R\$ 20.151.512,33	R\$ 1.813.636,11	Validado	

CRÉDITOS UTILIZÁVEIS

Crédito	Tipo do Crédito	Valor Total Utilizável (R\$)	Valor Total Utilizável Validado (R\$)
Próprios	Prejuízo Fiscal	R\$ 40.350.000,00	R\$ 40.350.000,00
	Base de Cálculo Negativa	R\$ 1.813.636,11	R\$ 1.813.636,11
		R\$ 42.163.636,11	R\$ 42.163.636,11

Demonstrativo de créditos

Esta funcionalidade permite visualizar os créditos utilizados no parcelamento abaixo.

Identificação

CNPJ/CPF 01.616.929/0001-02	Nome/Nome empresarial SANEAMENTO DE GOIAS S/A
Modalidade PRT II	Parcelamento 00060001300002022861886/03/2017
	Data da consolidação 03/2017
	Situação Parcelamento liquidado

Créditos de PF/BCN

CNPJ	Tipo de crédito	Montante (BRL)	Alíquota (%)	Crédito (BRL)
01.616.929/0001-02	Base de Cálculo Negativa da CSLL	333.333.333,35	9	30.000.000,00
01.616.929/0001-02	Prejuízo Fiscal	544.031,60	25	136.007,90

21. No entendimento da empresa, os valores a serem deduzidos de sua escrita de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL são os valores de Crédito, e não do Montante (base de cálculo) do PF e da BCN da CSLL, senão vejamos o disposto na pág. 7 da resposta à intimação:

Por outro lado, o fiscal, no Termo 2 – Constatação e Intimação Fiscal, entendeu, sem fundamento legal, que o valor a ser utilizado para a referida dedução deveria ser aquele indicado como MONTANTE. A partir disso é que os cálculos apresentados nas tabelas de fls. 55 a 57 se mostram discrepantes.

E essa discrepância se dá não por erro de escrituração da Saneago, mas por entendimento dissonante do auditor. A instrução normativa é direta e não exige interpretação quando indica que o valor a ser informado para dedução deve ser o CRÉDITO utilizado no parcelamento e não o MONTANTE (base de cálculo) do PF e da BCN da CSLL.

22. Nota-se a confusão feita pelo sujeito passivo sobre o valor a ser deduzido (baixado) de sua Escrita Fiscal (Parte B do LALUR e do LACS), com relação ao PF e à BCN da CSLL.

23. No caso do Prejuízo Fiscal – PF da parte B do LALUR, ele reduziu o valor total de 40.486.007,90 para fins de utilização no PRT. No entanto, esse valor refere-se ao crédito gerado a partir da utilização da alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do PF, conforme dispõe o art. 10, § 3º, I, da IN RFB nº 1.687/2017 (regulamentou o PRT instituído pela Medida Provisória nº 766/2017): (...)

24. Ou seja, ainda que o valor de 40.486.007,90 utilizado para fins de utilização no PRT seja correto, a baixa na parte B do LALUR deve ocorrer pelo valor do montante utilizado, que no caso em questão é de 161.944.031,60 do Prejuízo Fiscal – PF no parcelamento disposto na MP nº 766/2017 – Programa de Regularização Tributária – PRT.

25. A argumentação do sujeito passivo de que o entendimento da fiscalização sobre a baixa dos valores utilizados no PRT e PERT estaria errada (único ano fiscal x baixa gradual), não interfere na apuração dos valores lançados através do presente Auto de Infração, pois baixados em 2015 de uma única vez, ou em 2016, 2017 e 2018 de forma gradual como feito pelo contribuinte, resultam em saldos insuficientes para as compensações efetuadas nos anos de 2020 e 2021.

26. Com relação à Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL, da mesma forma, o fiscalizado reduziu da parte B do LACS em sua ECF os seguintes valores:  $(50.000.000,00 + 19.927.272,20 - 38.113.636,09 = 31.813.636,11)$ . No entanto, os montantes utilizados nos programas de parcelamento (PRT e PERT) foram valores muito superiores, conforme tela abaixo de sistema da RFB:

Optante	Cedente	Sistema	Âmbito	Lei	Situação	Montante Confirmado PF	Montante Confirmado BCN	Indicador de Glosa PF	Indicador de Glosa BCN
01.616.929/0001-02	01.616.929	SIEFPAR	RFB	PRT	Exportado	R\$ 544.031,60	R\$ 333.333.333,35	Não	Não
01.616.929/0001-02	01.616.929	PARCWEB	RFB	PRT	Exportado	R\$ 161.400.000,00	R\$ 20.151.512,33	Não	Não
01.616.929/0001-02	01.616.929	PARCWEB	RFB	PERT	Exportado	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Não	Não
01.616.929/0001-02	01.616.929	SISPAR	PGFN (Demais débitos)	PERT	Exportado	R\$ 0,00	R\$ 12.243.730,88	Não	Não

27. Ou seja, os montantes de BCN utilizados para fins de parcelamento (PRT e PERT) foram:  $(333.333.333,35 + 20.151.512,33 + 12.243.730,88 = 365.728.576,56)$ . Esse montante (365.728.576,56) deveria ter sido baixado na parte B do LACS, uma vez que foi utilizado nos programas de parcelamento (PRT e PERT).

28. O valor do crédito decorrente da BCN da CSLL foi determinado, no caso do PRT, no art. 10, § 3º, IV, da IN RFB nº 1.687/2017 (regulamentou o PRT instituído pela Medida Provisória nº 766/2017): (...)

29. No caso do PERT, o valor do crédito decorrente da BCN da CSLL foi determinado pelo no art. 13, § 3º, IV, da IN RFB nº 1.711/2017 (regulamentou o PERT instituído pela Medida Provisória nº 783/2017):

#### VALORES LANÇADOS DE OFÍCIO

30. Em resumo, o sujeito passivo utilizou valores de Prejuízo Fiscal no programa de regularização tributária (PRT), no entanto realizou as baixas em valores muito inferiores na Parte B do LALUR. Gerando, com isso, saldos insuficientes para compensações ocorridas em 2020 e 2021, conforme tabela abaixo:

ANO	SALDO INICIAL PREJUÍZO FISCAL	PREJUÍZO FISCAL DO ANO (+)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB – COMPENSAÇÃO EM PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO DO ANO MÁXIMO 30% DO LUCRO (-)	SALDO FINAL PREJUÍZO FISCAL
2014					317.956.482,97
2015	317.956.482,97	99.256.559,28	-161.944.031,60		255.269.010,65
2016	255.269.010,65			-45.192.053,58	210.076.957,07
2017	210.076.957,07			-46.759.959,00	163.316.998,07
2018	163.316.998,07			-71.078.617,38	92.238.380,69
2019	92.238.380,69			-88.738.913,08	3.499.467,61
2020	3.499.467,61			-3.499.467,61	0,00
2021	0,00			0,00	0,00

31. Diante do exposto anteriormente, levando em consideração que o Saldo Inicial do Prejuízo Fiscal - PF em 2020 era, na verdade, de 3.499.467,61, as compensações realizadas em 2020 (parcial) e 2021 (total) foram indevidas, conforme tabela abaixo:

ANO	SALDO INICIAL PF	COMPENSAÇÃO FEITA	COMPENSAÇÃO INDEVIDA - VALOR LANÇADO EM AUTO DE INFRAÇÃO	SALDO FINAL PF
2020	3.499.467,61	-83.134.096,62	-79.634.629,01	0,00
2021	0,00	-41.823.394,68	-41.823.394,68	0

32. Da mesma forma, o contribuinte utilizou valores de Base de Cálculo Negativa da CSLL nos programas de regularização tributária (PRT e PERT), no entanto realizou as baixas em valores muito inferiores na Parte B do LACS. Gerando, com isso, saldos insuficientes para compensações ocorridas em 2020 e 2021, conforme tabela abaixo:

ANO	SALDO INICIAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANO (+)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB - COMPENS PARCELAMENTO MP 766/2017 PRT (-)	COMPENSAÇÃO BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL ANO MÁX 30% (-)	INFORMAÇÕES DE SISTEMAS DA RFB - COMPENS PARCELAMENTO LEI N° 13.496/2017 PERT (-)	SALDO FINAL BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL
2014						553.465.868,69
2015	553.465.868,69	99.256.559,28	-353.484.845,68		-12.243.730,88	286.993.851,41
2016	286.993.851,41			-45.580.871,43		241.412.979,98
2017	241.412.979,98			-46.759.959,00		194.653.020,98
2018	194.653.020,98			-71.078.617,38		123.574.403,60
2019	123.574.403,60			-88.738.913,08		34.835.490,52
2020	34.835.490,52			-34.835.490,52		0,00
2021	0,00			0,00		0,00

33. Diante do exposto anteriormente, levando em consideração que o Saldo Inicial do Base de Cálculo Negativa – BCN da CSLL em 2020 era, na verdade, de 34.835.490,52, as compensações realizadas em 2020 (parcial) e 2021 (total) foram indevidas, conforme tabela abaixo:

ANO	SALDO INICIAL BCN da CSLL	COMPENSAÇÃO FEITA	COMPENSAÇÃO INDEVIDA - VALOR LANÇADO EM AUTO DE INFRAÇÃO	SALDO FINAL BCN da CSLL
2020	34.835.490,52	-82.619.889,52	-47.784.399,00	0,00
2021	0,00	-77.872.081,34	-77.872.081,34	0

(...)

#### MONTANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO

35. O montante do crédito tributário apurado no processo nº 17095.720414/2023-44 foi de:

Descrição do Auto	Valor
IRPJ	59.311.119,39
CSLL	21.953.731,88
<b>Total</b>	<b>81.264.851,27</b>

Assim sendo, a auditoria-fiscal foi direcionada à análise dos valores compensados a título de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL. Tendo em vista que a contribuinte havia quitado débitos de parcelamento mediante a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, a fiscalização examinou, particularmente, se o aproveitamento desses créditos e as baixas das bases de cálculo correspondentes ocorreram em conformidade com a legislação. Concluiu que os valores baixados pela contribuinte no LALUR e no LACS, nos anos de 2015 a 2018, ocorreram em desconformidade com o artigo 2º da MP nº 766/2017 (atinentes ao Programa de Regularização Tributária – PRT) e artigo 10 da IN RFB nº 1.687/2017 (que regulamentou o referido programa), tendo havido o superdimensionamento dos respectivos saldos/montantes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL a partir do ano de 2015.

A autoridade fazendária promoveu então a reconstituição (i) dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, bem como (ii) da apuração do IRPJ e da CSLL dos respectivos períodos de apuração. Essa reconstituição evidenciou a existência de valores a pagar de IRPJ e de CSLL apurados a menor nos anos de 2020 e de 2021, que foram objeto de lançamento de ofício. Os valores devidos foram exigidos juntamente com a aplicação de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 183 a 203), pugnando pela nulidade do lançamento de ofício, em face da suposta deficiência dos autos de infração, no que tange à descrição do fundamento normativo da exigência fiscal. Quanto ao mérito, defende que os valores controlados no LALUR e no LACS estão corretos. Alega que as baixas levadas a efeito a partir do ano de 2015 foram realizadas em conformidade com a legislação, em particular com o disposto no artigo 10, §13 da IN RFB nº 1.687/2017. Subsidiariamente, reclama da aplicação da multa de 75%. Alega a ausência de fundamentação no lançamento de ofício, bem como a inoportunidade de falta de pagamento, de declaração ou de declaração inexata no caso concreto.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão assim ementado (fls. 322 a 328):

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2020, 2021

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO.

A preliminar de nulidade deve ser rejeitada, se os autos de infração atendem a todos os requisitos necessários à sua formalização.

PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTROLE DE SALDOS NO LALUR E NO LACS.

Os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL configuram bases de cálculo a partir das quais são calculados os créditos fiscais de que trata o art. 2º, incisos I e II, e § 5º da MP 766/2017. O eventual aproveitamento desses créditos deve repercutir na baixa dos montantes correspondentes, no LALUR e no LACS, na exata proporção das alíquotas que foram tomadas para a sua apuração.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Em suas razões, afastou a preliminar de nulidade da lavratura dos autos de infração. No mérito, considerou que saldos/montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo da CSLL configuram bases de cálculo a partir das quais são calculados os créditos fiscais de que trata o artigo 2º, incisos I e II, da MP nº 766/2017 e que o eventual aproveitamento desses créditos deve repercutir na baixa dos saldos/montantes controlados no LALUR e no LACS, na exata proporção das alíquotas que foram tomadas para a sua apuração. Além disso, considerou adequada a aplicação da multa de ofício de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 336 a 358), arguindo: (i) pela nulidade do auto de infração por falta de fundamentação legal que se enquadre no contexto fático; (ii) pela legalidade do procedimento adotado, porquanto baixou os créditos utilizados no âmbito do PRT do seu prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, na parte B do LALUR e do LACS, remanescendo saldo para as compensações ocorrida em 2020 e 2021, conforme artigo 3º, §1º, da IN nº 1.766/2017. Assim, defende a ausência de previsão legal para o lançamento; e, por fim, (iii) pela nulidade da multa punitiva imposta na autuação, devendo incidir apenas multas moratórias e a correção monetária.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Preliminar de Nulidade por falta de Fundamentação Legal do Auto de Infração

Ao contrário do que alega a contribuinte, os autos de infração foram devidamente fundamentados, conforme se extrai do enquadramento legal, tanto com relação ao IRPJ quanto sobre a infração no âmbito da CSLL.

Não vislumbro qualquer vício que macule o lançamento das exigências fiscais, sob a ótica do artigo 59 do Decreto 70.235/1972 e nem violação ao artigo 10 do mesmo diploma normativo.

Segundo o Relatório Fiscal, valores registrados pela contribuinte no LALUR e no LACS, decorrentes da utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de que trata o artigo 2º, inciso II, da MP nº 766/2017, ocorreram em desconformidade com o disposto no artigo 10º, § 13, da IN RFB nº 1.687/2017, conforme analisado com maior profundidade mais adiante, no presente voto.

A autoridade fazendária associou os fatos geradores aos artigos 258 e 261, inciso III, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que cuidam da apuração do lucro real, a seguir colacionados:

Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput). (...)

Art. 261. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no art. 514 ao art. 521 (Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, caput e parágrafo único).

Verifica-se, portanto, que a autoridade fazendária promoveu a devida descrição dos fatos que foram classificados como infração à legislação tributária, bem como a discriminação dos fundamentos normativos correspondentes.

Além disso, inexistente qualquer prejuízo ao direito de defesa da contribuinte, porquanto as apurações que fundamentam os lançamentos de ofício são claras e objetivas.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração.

## MÉRITO

### **Ilegalidade do Procedimento Adotado – Crédito de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa no âmbito do PERT**

A contribuinte aduz que o procedimento adotado está correto e respeita a disposição do artigo 3º, §1º, da Instrução Normativa nº 1.776/2017.

A DRJ, por sua vez, assim entendeu:

Tem razão a autoridade fazendária quanto à interpretação conferida ao art. 2 da MP 766/2017, regulamentado pelo artigo 10 da IN RFB 1.687/2017. Se não, vejamos:

a) O legislador, por meio da MP 766/2017, autorizou a quitação de débitos tributários mediante a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, conforme disposto no art. 2º, I e II, verbis:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao PRT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II - pagamento em espécie de, no mínimo, vinte e quatro por cento da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e

liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; [Grifei]

b) O mecanismo de quantificação desses créditos encontra-se no § 5º do mesmo artigo, com destaque para os incisos I e IV, que guardam correspondência com o caso dos autos:

§ 5º O valor do crédito decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será determinado por meio da aplicação das seguintes alíquotas:

I - vinte e cinco por cento sobre o montante do prejuízo fiscal; (...)

IV - nove por cento sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas. [Grifei]

Assim como o IRPJ e a CSLL devidos são apurados mediante a aplicação das alíquotas definidas em lei às bases de cálculo correspondentes (ver artigos 623 e 624 do RIR/2018 e art. 3º da Lei 7.789/1988, respectivamente), os créditos de IRPJ e de CSLL, de que trata o art. 2º, I e II, da MP 766/2017, são calculados mediante a aplicação dessas mesmas alíquotas aos saldos/montantes de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL controlados no LALUR e no LACS. Ou seja, o montante de prejuízo fiscal e o montante da base de cálculo negativa da CSLL correspondem à base de cálculo dos respectivos créditos de IRPJ e de CSLL passíveis de serem utilizados no âmbito do PRT.

Em conformidade com essa mesma lógica de apuração, o art. 10, § 13, da IN RFB 1.687/2017 prevê que o sujeito passivo deve providenciar os ajustes cabíveis em seus livros fiscais, na hipótese de ter utilizado créditos de prejuízo fiscal e/ou de base de cálculo negativa da CSLL na quitação de débitos fiscais:

§ 13. A pessoa jurídica que utilizar os créditos para a liquidação prevista neste artigo deverá manter, durante todo o período de vigência do parcelamento, os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, inclusive comprobatórios do montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, promovendo, nesse caso, a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais. [Grifei]

Assim sendo, e tendo em vista que saldos/montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo da CSLL configuram bases de cálculo a partir das quais são calculados os créditos fiscais de que trata o art. 2º, I e II, da MP 766/2017, o eventual aproveitamento desses créditos deve repercutir na baixa dos saldos/montantes controlados no LALUR e no LACS, na exata proporção das alíquotas que foram tomadas para a sua apuração.

Exemplificativamente, um saldo/montante de prejuízo fiscal de R\$ 100,00 confere a possibilidade de o sujeito passivo aproveitar um crédito de IRPJ de R\$ 25,00 (base de cálculo de R\$ 100,00 x alíquota de 25%) para a quitação de débitos

fiscais, conforme previsto no art. 2º, § 5º, da MP 766/2017. A eventual utilização de um crédito de R\$ 15,00 pelo sujeito passivo deve repercutir na baixa do valor de R\$ 60,00 no saldo de prejuízo fiscal controlado no LALUR, conforme orientado no art. 10, § 13, da IN RFB 1.687/2017, tendo em vista que R\$ 60,00 é o montante de base de cálculo que, à alíquota de 25%, corresponde a um crédito de R\$ 15,00.

Diante do exposto, conclui-se que a tese da interessada, de que o valor a ser baixado do saldo/montante de prejuízos fiscais e da base de cálculo da CSLL é o próprio valor do crédito (R\$ 15,00, no exemplo acima), e não o valor da base de cálculo correspondente (R\$ 60,00, no exemplo acima), configura uma interpretação equivocada da legislação de regência.

Correto está o raciocínio da decisão da DRJ.

A interpretação da contribuinte está equivocada e parte da literalidade do artigo 3º, §1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.776/2017, ignorando toda a sistemática jurídica do IRPJ e da CSLL, com relação ao prejuízo fiscal e à base de cálculo negativa, ignorando, ainda, o disposto no artigo 10º, §13, da IN RFB nº 1.687/2017.

A sistemática do Programa de Regularização Tributária (“PRT”), previsto pela Medida Provisória nº 766/2017, e do Programa Especial de Regularização Tributária (“PERT”), regulamentado pela Lei nº 13.496/2017, possibilitaram a utilização de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa da CSLL para liquidar débitos de natureza tributária e não tributária.

A forma de utilização de tais *resultados negativos* devidamente registrados pelos contribuintes, se deu por meio da aplicação de uma alíquota sobre essas bases de cálculo negativas, encontrando-se um crédito ficto a ser utilizado para liquidar os débitos incluídos nos programas. Isto é, sobre o prejuízo fiscal de IRPJ, aplicava-se a alíquota de 25% e encontrava-se o crédito apto a liquidar o débito aderido ao programa e, da mesma forma, sobre a base de cálculo negativa de CSLL aplicava-se a alíquota de 9%.

Assim, naturalmente, alocar *montantes de prejuízo fiscal de IRPJ ou da base de cálculo negativa de CSLL* para liquidar débitos tributários e não tributários importa baixar totalmente esses valores do LALUR e do LACS da contribuinte, o que não fora feito.

Não se deve comparar os incomparáveis – montantes são baixados com montantes, e não, *montantes são baixados com o resultado de uma fração dele*. A equação utilizada para se apurar o crédito decorrente prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, que liquidou os débitos no âmbito do PRT e do PERT, gera o conseqüente de se baixar, dos respectivos livros fiscais, a base correspondente utilizada para calcular o crédito. Confundir o *montante* (base de cálculo) com o *crédito* (resultado quantitativo da multiplicação da base de cálculo pela alíquota) e baixar somente o último, é o mesmo que deduzir bananas com maçãs. Não há lógica alguma.

Testar a interpretação da contribuinte demonstra quão teratológica seria a sua hipótese de defesa. Acaso somente fosse deduzido o *crédito ficto*, decorrente da aplicação das alíquotas previstas na MP e na lei sobre os *montantes* e, ainda, caso somente esse *crédito ficto*

fosse baixado do *montante* de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa contabilizados, implicaria *majorar múltiplas vezes* os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa, porquanto a aplicação dos percentuais necessários à equação do crédito jamais consumiria a totalidade do prejuízo fiscal IRPJ ou da base de cálculo negativa da CSLL (no limite, chegaria somente próximo a zero, após múltiplas aplicações da equação).

Exatamente por essa razão, o artigo 10º, §13, da IN RFB nº 1.687/2017 determina a baixa do *montante*, e não do crédito. Mas não é só isso, a interpretação da legislação tributária aplicável ao IRPJ e à CSLL não permitem cancelar a interpretação literal do artigo 3º, §1º, da IN RFB nº 1.766/2017, porquanto contrária aos artigos 258 e 261, inciso III, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Assim sendo, nego provimento ao Recurso Voluntário, nesse ponto.

### Multa de Ofício

A multa de ofício aplicada pela autoridade lançadora teve fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, cuja materialidade é a *falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata*.

Não há ilegalidade no ato lavrado pela autoridade fiscal.

Como se sabe, o artigo 142 do Código Tributário Nacional prescreve que compete à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento, inclusive, propondo a aplicação da penalidade cabível, sendo esta uma atividade vinculada e obrigatória.

Portanto, ante à disposição legal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, adequada a penalidade aplicada, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

### Conclusão

Ante ao exposto, **nego provimento** ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**