



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720781/2019-07
ACÓRDÃO	1201-007.196 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2013, 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016

PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. REVISÃO. GLOSA DE DEDUÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não é oponível ao Fisco o instituto da decadência quando, de procedimento fiscal em que se promova a glosa de despesa considerada indedutível, não haja a constituição de crédito tributário, mas tão somente a redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo de CSLL.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra – Relator e Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo GeneroSerra (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de lançamento de ofício devido a glosa de despesas financeiras, consideradas desnecessárias pela Autoridade Fiscal. O resultado foi a redução dos prejuízos fiscais de IRPJ e das bases de cálculo negativas da CSLL, acumulados entre os anos-calendário 2013 e 2016.

Nos autos de infração (fls. 997 e ss), a constatação fiscal foi descrita como “*CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS*”. Lá, a infração foi assim descrita:

Despesas apuradas não necessárias às atividades da empresa que se glosam nº levantamento fiscal, **despesas estas que produziram efeitos nas apurações dos resultados econômicos da empresa**, o lucro societário inicial, que, no examinado, não foram ajustados em Lalur e Lacs no quesito, resultando nos cálculos em montantes incorretos do IRPJ e da CSLL nos períodos de apuração situados no intervalo entre os anos-calendário de 2013 a 2016;

Situação que se relata no Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo.

No caso, **os cálculos incorretos resultaram na expansão dos prejuízos acumulados passíveis de compensação em períodos de apuração posteriores, E para a CSLL no aumento dos saldos negativos acumulados.**

As despesas que se apuraram desnecessárias à empresa são as que não são próprias às atividades normais exigíveis a seu fim societário, assim entendidas as atividades que constam de seus estatutos como objetos sociais de suas operações econômicas, **no caso, as despesas são as relacionadas a juros pagos ou devidos sobre créditos tomados junto a terceiros que não foram usados em suas próprias atividades, mas transferidos para outras empresas, não sendo admissível que viessem a servir, como serviram, para se obter abatimento da base de cálculo do imposto;** As constatações foram feitas partir dos demonstrativos anexos ao TVF. (grifei)

O relatório da decisão recorrida bem sintetizou a impugnação, valendo a transcrição do seguinte trecho:

Cientificada em 19/09/2019, a interessada apresentou impugnação em 18/10/2019, com as seguintes alegações (em síntese):

1. QUE fora atuada devido à **glosa de despesas de juros "supostamente" impróprias** às atividades que constam no objeto social;
2. QUE "**a exigência relativa ao ano-calendário de 2013 foi claramente atingida pela decadência**, devendo ser excluída da presente autuação", haja vista que houve homologação tácita, em razão da aplicação da regra de contagem do prazo decadencial insculpido no art. 150, § 4º do CTN.
3. QUE "... embora reconheça a decadência, a **Fiscalização pretendeu manter as exigências em relação ao período de 2013, por vias transversas, por meio da suposta retificação dos prejuízos posteriores**, o que não pode ser admitido." (colou, acima deste comentário, parte do TVF da Autoridade Lançadora, conforme reproduzido mais à frente);
4. QUE, portanto, "...é de rigor que essa D. Delegacia de Julgamento reconheça a decadência do direito de a D. Fiscalização rever a apuração do ano-calendário de

2013, determinado a manutenção dos prejuízos fiscais e bases negativas do período.";

Ela inseriu: julgado do STJ e acórdãos do Conselho de Contribuintes, bem como a Súmula CARF nº 99. (grifei)

Em sessão realizada em 12 de dezembro de 2019, a 1ª Turma da DRJ/JFA prolatou o acórdão nº 09-73.324 (fls. 1.950 e ss), pelo qual declarou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA NÃO NECESSÁRIA. REPASSE DE EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS A TERCEIROS. JUROS COBRADOS INFERIORES AOS INCORRIDOS OU PAGOS.

A diferença entre juros incorridos sobre empréstimos tomados junto a instituições financeiras e os cobrados pelo repasse de recursos a terceiros, configura despesa indedutível, pois desnecessária à atividade da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

PREJUÍZO ACUMULADO. AUDITORIA FISCAL. LIMITE TEMPORAL PARA VERIFICAÇÃO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Caso o fato gerador do tributo sofra a influência de saldos de prejuízos acumulados de períodos anteriores, esses saldos, mesmo que constituídos anteriormente a cinco anos do fato gerador, podem ser objeto de verificação pela auditoria fiscal, sendo que o prazo decadencial inicia-se com a efetiva compensação.

Inconformada com a decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 16/12/2019 (fls. 1.970) a contribuinte interpôs, no dia 15 do mês seguinte (fls. 1.971), o recurso voluntário de fls. 1.973 e ss, pelo qual reprisou as alegações da impugnação e, sobre a decisão recorrida, em síntese, disse:

(...)

II – DIREITO – NECESSIDADE DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

(...)

Mais especificamente, entendeu o v. acórdão que a decadência em relação a 2013 não teria se consumado, eis que “[o] prazo para controle do prejuízo fiscal apurado é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente e, neste contexto, pode a autoridade fiscal, no tempo de que dispõe para rever a apuração na qual o prejuízo fiscal foi compensado, exigir prova de sua composição (dos

itens de receita e despesa, adições e exclusões que nele resultaram) e, na ausência desta, negar sua utilização.” (fl. 1963)

No entanto, pelos trechos acima, e pelo restante da fundamentação nele adotada, nota-se que **o v. acórdão recorrido parte de uma premissa manifestamente equivocada, qual seja, a de que a fiscalização teria sido motivada pela revisão da apuração na qual o prejuízo fiscal foi compensado, isto é, utilizado.**

(...)

Como já relatado, a autuação fiscal trata de glosas de despesas financeiras, tidas por desnecessárias pela D. Fiscalização, no ano-calendário de 2013. De fato, tais glosas produziram tão somente o efeito de reduzir os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL originalmente apurados pela Recorrente no período, mas a produção de tais efeitos não tem, jamais, o condão de alterar **a motivação original do trabalho fiscal, que foi o exame da “regularidade fiscal referente às obrigações que decorrem das transações creditícias acontecidas entre a fiscalizada e empresas que não sejam instituições financeiras no intervalo dos anos-calendário de 2013 a 2016”** (fl. 1029), ou, mais especificamente, das “despesas com juros passivos no cálculo do lucro societário da empresa nos anos-calendário programados que não se comprovaram necessárias às atividades da empresa em seu objeto social” (fl. 1030).

(...)

Portanto, equivoca-se o v. acórdão recorrido em toda sua argumentação no sentido da inocorrência de decadência, eis que fundada nas premissas igualmente equivocadas de que a fiscalização foi empreendida “com intuito de verificar a legitimidade dos valores de prejuízos acumulados de IRPJ e de saldo negativo da CSLL” e de que “não foram lançadas glosas de despesas para aquele período [2013]”, mas somente o recálculo de “valores que indevidamente geraram prejuízos no Lucro Real da contribuinte e que foram posteriormente aproveitados por ela (em época em que ainda não ocorrera a decadência).” (fls. 1962). O que houve, como consta do TVF, foi a verificação da “possibilidade de aproveitamento das despesas incorridas com juros passivos na apuração do lucro real da fiscalizada”.

Nota-se, de plano, que **no intuito de rechaçar a evidente decadência do direito de revisar a apuração de 2013 individualmente considerada** – assim entendida a reapuração do IRPJ e da CSLL independentemente de efeitos em anos calendário posteriores – **o v. acórdão recorrido incorre em inválida alteração de motivação/fundamentação da autuação fiscal**, o que é vedado às Turmas de Julgamento administrativo.

(...)

Mas, deixando a imaginação de lado, é de clareza solar que **a D. Turma Julgadora inovou o lançamento, notadamente ao alterar sua fundamentação/motivação**, tendo em vista que o evento infracional relatado no auto de infração – utilização

de despesas não necessárias nas apurações fiscais de 2013 a 2016 –, com base na nova motivação apresentada na decisão recorrida, deu lugar para uma suposta auditoria de saldos de prejuízos fiscais aproveitados (não se sabe quando) pela Recorrente em períodos posteriores, saldos esses que não teriam sido comprovados por essa última.

(...)

Ora, tal argumento trata-se de sofisma. **A retificação do “saldo inicial dos prejuízos acumulados de interesse fiscal que se registravam em 01/01/2014” nada mais é do que o efeito das glosas de despesas de 2013, glosas sem as quais não haveria como se modificar, via ato administrativo, o mencionado saldo inicial.**

Tanto é assim que a Fiscalização, diferentemente de ter apenas retificado saldos de prejuízos/bases negativas a partir do ano-calendário de 2014, teve que efetivamente autuar as supostas infrações relativas a “despesas não necessárias” no período de apuração relativo ao ano-calendário de 2013. O “Demonstrativo de Apuração Detalhado” de fl. 1004 deixa muito claro o procedimento adotado pela Fiscalização (destacou-se):

(...)

No entanto, mesmo que se admita, a título argumentativo, que a D. Turma Julgadora pudesse realizar o tal novo lançamento, ainda assim não poderá prevalecer a autuação fiscal objeto deste processo, tendo em vista, além de ter passado o prazo legal para isso, a impossibilidade legal de o lançamento primitivo ser alterado pelo novo lançamento, introduzido por decorrência da **modificação de critério jurídico**, o qual jamais poderia atingir os fatos geradores objeto do presente processo administrativo, a teor do que dispõe o artigo 146 do CTN. Confira-se o texto da lei:

(...)

No entanto, **no presente caso, não houve compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas acumulados em qualquer dos anos-calendário objeto de fiscalização**, pois não houve a existência das “bases tributáveis apuradas em períodos-base futuros, nos quais deverá o sujeito passivo fazer a prova da regularidade do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial.” (fl. 1963), a que se refere o v. acórdão recorrido.

Assim, fica muito claro que a Fiscalização não realizou a glosa de compensações, mas realizou pura e simples glosa de despesas que resultaram na revisão da apuração feita para o ano-calendário de 2013 individualmente considerado, e que resultou em aumento de saldo de prejuízos fiscais e bases negativas que poderão ou não ser compensados pela Recorrente em período futuro! Ou seja, a suposta infração autuada nem sequer se concretizou! (grifei)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator:

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

De plano, assente-se que a decisão recorrida não operou mudança de critério jurídico sobre o lançamento de ofício.

A infração autuada, foi, de fato, a indevida dedução de despesas desnecessárias. Sobre a matéria, a contribuinte, em sede de impugnação, apenas tangenciou o mérito, referindo *“à glosa de despesas de juros ‘supostamente’ impróprias às atividades que constam no objeto social”*.

A ênfase da tese defensiva foi a pretensa decadência do direito da Fazenda de reduzir o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL referente ao ano-calendário 2013.

A redução dessas bases tributáveis foi decorrência direta da infração que, possivelmente por respeitável estratégia defensiva, foi apenas de modo inespecífico atacada no mérito. Assim, uma vez superada a negativa genérica da defesa quanto ao núcleo material da autuação, a decisão de piso debruçou-se sobre a questão prejudicial minuciosamente combatida.

Sob tal quadro de ideias, o eixo do debate processual deslocou-se da glosa das despesas supostamente desnecessárias para os efeitos dessa glosa sobre o prejuízo fiscal e a base de cálculo da CSLL. Isso justifica as reiteradas referências, contidas na decisão recorrida, a tais efeitos como sendo o objeto da autuação.

Nesse contexto, revela-se inadequado imputar à decisão de primeira instância uma incorrente mudança de critério jurídico que, em verdade, consistiu na entrega de prestação jurisdicional às partes, dentro do limite em que o contencioso, por elas, se estabeleceu. Inepta seria a decisão acaso se limitasse a afirmar a procedência do mérito do lançamento, relegando menoscabo à tônica defensiva quanto à prejudicial do mérito.

Pelo exposto até aqui, inexistentes razões para a nulidade da decisão recorrida.

Oportuno notar que, perante essa segunda instância, não restou contraditada, nem mesmo genericamente, a desnecessidade das despesas glosadas.

A controvérsia subsistente é acerca da possibilidade, ou não, de redução de ofício de base de cálculo de tributo, especificamente em período relativamente ao qual o direito de a Fazenda constituir crédito tributário já teria decaído.

Pois bem.

Sobre o tema, inicialmente cumpre observar que, regra geral, um direito creditório se estabelece em favor do contribuinte pelas seguintes vias: (i) apuração de bases de cálculo negativas de IRPJ (prejuízo fiscal) e CSLL, acumuladas ou não; (ii) pagamento indevido ou a maior; e (iii) saldo negativo de tributo.

No primeiro caso – apuração de bases de cálculo negativas – o direito creditório pode ser empregado em compensações efetuadas na forma estabelecida no artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598/77.

No segundo e terceiro casos – pagamento indevido ou a maior e saldo negativo de tributo – a repetição do indébito pode ser feita sob o rito estabelecido no artigo 170 do CTN c/c o artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Em todas as situações elencadas acima, a iniciativa do seu uso é, como regra, uma faculdade do contribuinte. Apenas como exceção (no caso de lançamento de ofício), é uma obrigação do Fisco, para que o Estado não incorra em enriquecimento sem causa (*ex vi*, o comando da súmula CARF nº 76).

Importante, contudo, anotar que o direito creditório não é um direito potestativo, que se exaure pela utilização unilateral pelo sujeito passivo, posto que sua liquidez e certeza está sujeita à revisão pela Fazenda.

E a aludida revisão não está condicionada ao prévio emprego (compensação ou restituição) do crédito. Ainda que assim seja mais comum ocorrer nos segundo e terceiros casos acima referidos – pagamento indevido ou a maior e saldo negativo de tributo –, não se pode olvidar o poder-dever de o Fisco revisar prejuízos fiscais e saldo negativo de CSLL a qualquer tempo.

Falar em decadência contra a revisão do direito creditório é confundir o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento e a obrigação fazendária de verificar a certeza e liquidez do crédito alegado pelo contribuinte. E foi esta segunda medida que a autoridade fiscal levou a efeito, após a glosa das despesas desnecessárias.

A despeito de ter concluído pela improcedência de deduções, efetuadas pela recorrente, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o Fisco não deduziu qualquer pretensão de cobrança da diferença de valor que encontrou.

Para tal procedimento não há restrição temporal ao poder de investigação do Fisco. Não cabe falar em decadência contra o lançamento de um crédito tributário não constituído.

Nesse sentido, o artigo 264 do RIR/1999 e o seu sucessor, artigo 278 do RIR/18, preceituam que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. No mesmo sentido, o artigo 1.194 do CC. E, no caso presente, a recorrente não logrou apresentar provas da necessidade das despesas glosadas que, desta feita, reverteram parte das bases negativas.

Em tal cenário, exigir que a Fazenda tome como crédito valores sabidamente inexistentes seria beneficiar o sujeito passivo por sua própria torpeza, prática que não se compraz com a estrutura principiológica do ordenamento jurídico pátrio.

Ou seja: a autoridade administrativa pode e deve investigar a origem do alegado direito creditório, qualquer que seja o tempo decorrido, devendo o contribuinte manter em boa ordem a documentação pertinente, de sorte a fazer prova de suas alegações.

Ademais, o trato de direito creditório tem feixe próprio de normas, de modo que se revela inadequado desejar empregar a sua revisão as regras típicas de lançamento, inclusive a decadência.

A análise da legislação de referência nos conduz a conclusões que demonstram de forma inequívoca que não se pode aplicar, como pretende a recorrente, as normas relativas à constituição do crédito tributário aos créditos de titularidade do sujeito passivo.

Afirmo, assim, inócua a decadência.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter o lançamento nos exatos termos em que fora formulado.

É o relatório.

Assinado Digitalmente

José Eduardo Genero Serra