MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO	**13587.000197/2010-65**
ACÓRDÃO	9101-007.669 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	TERMOMACAE S A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PRAZO PARA REVISÃO DE SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO MEDIANTE DCOMP. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP. Questionamentos à base de cálculo do tributo ao qual se refere o indébito podem ser formulados ainda que expirado o prazo decadencial, por ser desnecessário lançamento para redução do direito creditório destinado a compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, vencidos os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior e Semíramis de Oliveira Duro que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luís Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca, Semíramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-007.332, na sessão de 16 de julho de 2024, que acolheu a preliminar de mérito e deu provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2001, 2002
>
> DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ/CSLL. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ/CSLL, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

O litígio decorreu da não homologação de compensações declaradas para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2002. O direito creditório não foi reconhecido *porque o saldo de variações cambiais passivas (já deduzido das variações ativas) declarado pelo interessado devia ser reduzido em R$ 467.159.969,26, o que provocou a reversão do prejuízo fiscal para lucro real positivo e do saldo negativo declarado para IR a pagar*. A autoridade julgadora de 1ª instância *deu provimento parcial à manifestação de inconformidade, para reduzir o lucro real apurado pela unidade de origem e, ainda assim, não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar as compensações declaradas* (e-fls. 4495/4504). O Colegiado *a quo*, por sua vez, cancelou a *majoração feita na apuração do IRPJ devido, do ano-calendário 2002,* e restabeleceu *o IRPJ apurado pela Recorrente,* bem como o *saldo negativo, no montante declarado e pleiteado nestes autos* (e-fls. 4805/4826).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 28/08/2024 (e-fl. 4827) e em 25/09/2024 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 4828/4861 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4864/4874, do qual se extrai:

DOCUMENTO VALIDADO

No recurso, alega-se a existência de divergência jurisprudencial com relação à matéria que pode ser assim identificada, conforme exposição da recorrente: "possibilidade de modificação da base de cálculo em processo de compensação sem formalização de lançamento de ofício".

Foram indicados como paradigmas os **acórdãos nº 9101-004.073 e nº 9101-005.970**.

A recorrente reproduziu no corpo do recurso, em sua integralidade, as ementas dos acórdãos acima mencionados, os quais são oriundos de colegiado distinto daquele que proferiu o acórdão recorrido, conforme exige o Regimento Interno do CARF.

Contudo, de pronto verifica-se que **o primeiro paradigma (acórdão nº 9101-004.073**) foi objeto de **integral reforma pelo acórdão nº 9101-006.353**, que acolheu embargos àquele opostos, e conferiu-lhes efeitos infringentes "*para não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, declarando-se insubsistente o voto de mérito proferido no acórdão recorrido*". Esta decisão foi proferida em 06/10/2022 e publicada no sítio do CARF em 01/11/2022.

Por esta razão, sequer serão adiante transcritos os excertos do recurso especial que abordavam o referido acórdão, o qual deve ser simplesmente descartado como paradigma.

[...]

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre o recorrido e o paradigma **acórdão nº 9101-005.970**, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

No caso recorrido, o Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório, em síntese, porque "*o saldo de variações cambiais passivas (já deduzido das variações ativas) declarado pelo interessado devia ser reduzido em R$ 467.159.969,26, o que provocou a reversão do prejuízo fiscal para lucro real positivo e do saldo negativo declarado para IR a pagar*".

No caso paradigmático, o Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório, em síntese, por três razões distintas, contudo, conforme esclarece o voto vencido, somente a primeira delas remanescia em litígio naquele momento, sendo esta, precisamente, a "*improcedência da exclusão da base de cálculo do IRPJ, dos valores pagos a titulo de CSLL - resultando em um valor maior que o considerado devido, a título de IRPJ, e, consequentemente, um montante menor de créditos a compensar*".

Em ambos os casos, portanto, tratava-se de ajustes referentes à glosa de valores que haviam reduzido as bases de cálculo declaradas pelos contribuintes, ajustes estes feitos em sede de processo de compensação. Em ambos os casos, tais

DOCUMENTO VALIDADO

> ajustes foram promovidos após o decurso de mais de cinco anos da declaração da base de cálculo dos tributos devidos.
>
> E, enquanto o voto condutor do **acórdão recorrido** assentou que "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 [da Lei nº 9.430/96]", e que tal "só pode ocorrer via lançamento de ofício" (entendimento este convergente com o do voto vencido do acórdão paradigmático), o voto vencedor do **acórdão paradigmático** assentou, de modo divergente, que a não-homologação do direito creditório, em sede de compensação, "*pode ser motivada por divergência em face de qualquer ponto da apuração [do tributo devido] pelo sujeito passivo*", e que isto pode ser feito "*ainda que expirado o prazo decadencial, por ser desnecessário lançamento para redução do direito creditório destinado a compensação*". *(destaques do original)*

A PGFN argumenta, com respeito ao paradigma admitido, depois de transcrever ementas e excertos dos votos condutores dos dois paradigmas indicados, que:

> Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s).
>
> Todos os acórdãos confrontados discutiam a possibilidade (ou não) da revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.
>
> Em todos os casos, na verificação dos atributos de certeza e liquidez do direito creditório alegado em DCOMP, o Fisco concluiu pela inexistência ou insuficiência do crédito alegado relativo a saldo negativo de IRPJ e/ou CSLL.
>
> A análise da fiscalização, nos casos cotejados, não se restringiu à simples conferência das antecipações e pagamentos do IRPJ, mas também verificou a base de cálculo do tributo (como v.g., oferecimento de receitas à tributação), o que acabou por redundar na redução do saldo negativo ou mesmo na sua completa reversão, sendo apurado tributo a pagar.
>
> Também de forma similar, o Fisco não pretendeu nos processos em análise a cobrança de tributo, mas suas verificações ocorreram na órbita dos procedimentos para a realização do encontro de contas.
>
> A decisão recorrida concluiu, em breve suma, 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*".
>
> Desse modo, sob a ótica do acórdão atacado, a fiscalização estaria restrita no procedimento de aferição dos critérios do encontro de contas, pois "*uma coisa é a verificação da existência dos pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificam a restituição pela via da compensação. Outra coisa*

DOCUMENTO VALIDADO

é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior". O último caso não estaria albergado pela permissão do art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Os paradigmas se posicionaram de modo inteiramente oposto.

De forma bastante sucinta, os paradigmas distinguem de modo muito claro o lançamento realizado para a cobrança do crédito tributário constituído e a possibilidade de revisão da base de cálculo do tributo, ao analisar a certeza e liquidez do direito creditório, redundando na possibilidade inclusive de inteira reversão do saldo negativo vindicado e a verificação de tributo a pagar.

Para os precedentes, não há qualquer limitação da fiscalização nesse sentido. Ou seja, a fiscalização pode revisar a própria apuração do tributo, ao avaliar o pedido de compensação e seus atributos. A limitação imposta está no prazo previsto no § 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Entender de forma contrária, segundo os precedentes, esvaziaria o conteúdo de diversas normas, dentre elas o art. 170, caput, do CTN; o caput e §§ 2º e 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96; art. 373 do CPC, dentre outros. Além disso, destacaram que é o lançamento que está sujeito ao disposto no art. 142 e prazos do art. 150, § 4º e 173, todos do CTN.

[...]

Por sua vez, o acórdão n. 9101-005.970 aduz textualmente: "**se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ ou CSLL**, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. **Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício**".

Conclui-se, portanto, que os paradigmas adotaram interpretação jurídica inteiramente distinta daquela agasalhada pelo acórdão atacado.

Nesse contexto, é cediço que se a situação concreta tivesse sido submetida ao crivo dos Colegiados que julgaram os paradigmas, a conclusão seria inteiramente diversa. Conforme a tese neles esposada, seria plenamente aceitável a revisão da base de cálculo do tributo no procedimento da fiscalização ao aferir os atributos de certeza e liquidez do direito creditório alegado. Dessa situação poderia defluir a redução do direito creditório ou até mesmo a conclusão pela sua completa inexistência, considerando a redução ou reversão do saldo negativo, respectivamente.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores em relação ao disposto na seguinte legislação: art. 74 da Lei n. 9.430/96; art. 170 do CTN; art. 373 do CPC; art. 264 do RIR/ 1999 (e normas de semelhante conteúdo nos diplomas posteriores). (*destaques do original)*

DOCUMENTO VALIDADO

Na sequência, expõe os seguintes fundamentos para reforma do acórdão recorrido:

> O processo trata dos pedidos de restituição e declaração de compensação (PER/DCOMP) apresentados em 02/04/2007, com o objetivo de ver reconhecido o direito creditório de R$ 20.500.323,86, correspondente ao saldo negativo de IRPJ do ano- calendário 2002, e de compensá-lo com os débitos relacionados pela interessada.
>
> Em 21/03/2012, a DRF de origem emitiu Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório e, por isso, não homologou as compensações declaradas, porque o saldo de variações cambiais passivas (já deduzido das variações ativas) declarado pela interessada devia ser reduzido em R$ 467.159.969,26, o que provocou a reversão do prejuízo fiscal para lucro real positivo e do saldo negativo declarado para IR a pagar.
>
> O acórdão recorrido homologou as DCOMPs, sob o fundamento de 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*". Ou seja, a fiscalização não poderia proceder, sem a lavratura de Auto de Infração, à revisão da apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior.
>
> Patente, como já exposto no tópico antecedente, que a decisão recorrida merece ser reformada.
>
> Dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional e o art. 74 da Lei n. 9.430/96:
>
> > *"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com* ***créditos líquidos e certos****, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)"*
> >
> > *"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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*
> >
> > *§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*
> >
> > *§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário,* ***sob condição resolutória de sua ulterior homologação****.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*
> >
> > *[...]*

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 5º* ***O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação****. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

Como visto, havendo pedido de compensação, cumpre à Fazenda Pública verificar a existência de crédito líquido e certo do contribuinte e se manifestar antes do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração, na forma do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, nos termos do art. 170 do CTN, a compensação só é possível entre créditos líquidos e certos:

O CTN, assim como a Lei n. 9.430/96 estabelecem normas especiais relativas à compensação, definidora dos prazos, condições e critérios em que poderá ocorrer o encontro de contas.

Para aferir o cumprimento desses requisitos, a fiscalização possui o poder-dever de averiguar os atributos de certeza e liquidez do direito creditório alegado.

Muito embora, num primeiro momento, a lei não exija minudente comprovação por parte do interessado, cabe a ele demonstrar, de forma ativa, quando provocado, o preenchimento desses requisitos. Conforme estipulado no art. 373 do CPC, o ônus probatório cabe ao próprio interessado.

Nessa senda, verifica-se que a lei não impõe que a averiguação dos requisitos da compensação ocorra dentro do prazo decadencial para eventual lançamento. Entender dessa forma conduziria à possibilidade de o contribuinte poder obstar eventual lançamento por parte da Administração. Bastaria o controle do momento mais auspicioso para a apresentação da DCOMP.

Tampouco a lei conduz a qualquer interpretação no sentido de que os procedimentos de verificação da compensação estariam restritos ou umbilicalmente vinculados às normas que regem à constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Ao revés, conforme demonstrado acima, a compensação possui normas específicas que não se mostram limitadas ou vinculadas ao art. 142 ou prazo decadenciais para a realização do lançamento (arts. 150, § 4º e 173 do CTN).

Desse contexto normativo, deflui que no procedimento de averiguação da compensação pelo Fisco, cabe a revisão da própria apuração do tributo, podendo inclusive dela resultar a apuração de tributo a pagar.

O que é vedado à fiscalização é a cobrança desse tributo, sem a lavratura do respectivo Auto de Infração, o qual, por sua vez, aí sim, deverá respeitar os ditames do art. 142 do CTN, bem como os prazos decadenciais (arts. 150, § 4º ou 173 do CTN).

Observa-se que no caso dos autos, não há a cobrança de tributo despido do lançamento, mas sim a revisão da própria apuração do tributo dentro do regular

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

procedimento de verificação dos atributos de certeza e liquidez do direito creditório alegado.

Assim, na hipótese destes autos, a fiscalização não pode deixar de apurar a efetiva existência dos saldos negativos de recolhimentos do IRPJ informados pelo contribuinte, sob pena de violação à norma que prevê como requisito da compensação a certeza quanto à existência do crédito compensável e a liquidez quanto ao seu valor.

Por outro lado, é cediço que o ônus da prova cabe a quem pleiteia o direito à compensação. Ou seja, cabe ao contribuinte demonstrar a existência e da liquidez dos créditos indicados como compensáveis. Incumbe à empresa manter documentação que respalde todos os lançamentos contábeis e fiscais efetuados e que serviram de base para os valores informados nas declarações de compensação apresentadas.

Nessa linha, releva destacar que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deve manter escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, além de documentos e papéis relativos a sua atividade, a teor do disposto nos artigos 251, 259 e 264 do RIR/99:

> *"Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*
>
> *Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). "*

Portanto, em caso de dúvida na análise do crédito pleiteado, cabe ao contribuinte o ônus de esclarecê-la, apresentando os documentos que serviram de base aos valores apontados nas declarações apresentadas, não havendo que se falar em prazo prescricional para a manutenção desses documentos.

Tal procedimento se coaduna também com o princípio da verdade material, segundo o qual, no processo administrativo, deve-se buscar o fato efetivamente ocorrido. Com efeito, o princípio da verdade material não se resume à analise das provas trazidas aos autos pelas partes, com o fito de descobrir a verdade dos fatos, mas vai além, traduzindo-se no dever do julgador em buscar a "verdade", ou da ocorrência do fato gerador, por meio de diligências e perícias, independentemente das provas trazidas ao processo, ou do alegado e provado pelo contribuinte. Seguindo-se essa linha de entendimento, não se pode proibir, assim como fez o v. acórdão recorrido, a fiscalização de verificar a efetiva existência dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL para fins de apuração da certeza e liquidez do crédito levado à compensação.

Seguindo idêntico raciocínio, concluiu o julgado de primeira instância, *verbis*:

> *"O interessado inicia o debate com a questão da decadência do direito de o Fisco retificar a apuração do saldo negativo de IRPJ. Aqui,* ***a defesa confunde o direito do fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento com a obrigação deste de verificar a certeza e a liquidez do crédito alegado pelo contribuinte****.*
>
> *A atividade de lançamento, de fato, é limitada pelo decurso do prazo decadencial, seja na forma do art. 150 , § 4°, seja de acordo com o art. 173, inciso I, ambos do CTN. No entanto, há que se observar que não houve por parte da DRF nenhum lançamento, ato administrativo tributário passível de alcance pela decadência.*
>
> ***Para a verificação da certeza e da liquidez de existência de crédito alegado pelo contribuinte, a restrição temporal ao poder de investigação do Fisco é a que consta do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96****, ou seja, cinco anos contados da formulação do pedido. Nesse sentido,* ***o art. 264 do RIR/1999 preceitua 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****.*
>
> *Ou seja:* ***o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve investigar a origem do alegado crédito, ainda que passados mais de cinco anos do fato gerador desse crédito. Se o saldo negativo aqui pretendido era decorrente da inexistência de imposto a pagar, que, por sua vez, derivava da apuração de prejuízo fiscal, era necessário conferir a legitimidade das variáveis que afetaram esse prejuízo, dentre elas, as despesas apropriadas****.*
>
> *Ademais, entendo que se quisesse o legislador restringir o prazo para exame dos fatos que geraram pleito de restituição de crédito tributário, teria incluído tal condição no artigo 74 da Lei nº 9. 430/96, que disciplina o instituto da restituição e da compensação de tributos federais.*
>
> *Todavia,* ***a única limitação temporal que lá consta, está no parágrafo 5º*** *e determina que "o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação". No presente caso, este prazo não chegou a ser atingido, já que os PERDCOMP foram apresentados em 02. 04. 2007 e a ciência do Despacho Decisório aconteceu em 23. 03. 2012.*

DOCUMENTO VALIDADO

> *Aliás, as duas regras não podem conviver, porque a aplicação de uma delas afasta a da outra.*
>
> *Se o pedido de restituição faz-se, sempre, após o surgimento do crédito, jamais se atingiriam os cinco anos contados da data do pedido sem, antes, se expirarem os cinco anos contados do fato gerador do crédito.*
>
> *Em outras palavras,* ***acreditar que o prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade do crédito inicia-se na época dos fatos geradores significaria tornar inócuo o limite previsto no parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9. 430/ 96.***"

No mais, pede-se vênia para adotar como razões de reforma os fundamentos indicados para a demonstração da divergência.

Portanto, merece reforma a decisão recorrida, devendo ser indeferido o pleito do contribuinte em sua totalidade. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para reformar o acórdão recorrido, acatando-se os pedidos formulados no presente recurso.*

Cientificada em 10/10/2025 (e-fl. 4878), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 22/10/2025 (e-fls. 4881/4890) nas quais assim expõe, inicialmente:

> O ponto principal do presente Recurso Especial é saber se é possível modificar a base de cálculo no processo de compensação sem a formalização do lançamento de ofício e quando já ultrapassado o prazo decadencial. No entanto, tal apelo não merece ser conhecido, por se revelar contraditório e inócuo. Subsidiariamente, não deve ser provido no mérito.
>
> Como será demonstrado a seguir, o recurso é contraditório e inócuo, uma vez que em diligência determinada durante a instrução foi reconhecido pela autoridade fazendária saldo suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPs. Tal fato torna inefetiva qualquer discussão sobre a possibilidade de revisão dos valores.
>
> Adicionalmente, no mérito, como será exposto é vedado ao Fisco, em processo de restituição ou compensação, alterar base de cálculo de tributo informado em DIPJ após o decurso do prazo decadencial.

No âmbito do conhecimento recursal, pondera que:

> Quanto ao paradigma n. 9101-005.970, em que pese abordar a desnecessidade de lançamento para redução do direito creditório destinado à compensação, tem como plano de fundo uma situação fática completamente diversa.
>
> Vejamos. No acórdão recorrido consta expressamente que há crédito suficiente para extinguir os débitos. Confira-se trecho do Relatório:
>
> > Em atendimento, a **Delegacia de Origem do Contribuinte** carreou ao processo os documentos de fls. 4636/ 4642 e 4760/4772, noticiando que **com base nas determinações e diretrizes do CARF** e documentos apresentados foram refeitos os cálculos do resultado fiscal de 2002, e que **foi apurado saldo negativo, no valor de**

DOCUMENTO VALIDADO

> **R$ 20.500.323,86, valor este suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPS** de fls. 4757 a 4759.

Por outro lado, o contexto fático do acórdão recorrido é diverso, pois não foram reconhecidos créditos suficientes para a compensação. Segue trecho que consta inclusive do despacho de admissibilidade:

> O órgão competente decidiu por não homologá-las, justificando a sua **negativa na inexistência de créditos para tanto,** balizando este posicionamento em três fundamentos:
>
> 1) improcedência da exclusão da base de cálculo do IRPJ, dos valores pagos a título de CSLL - **resultando em um valor maior que o considerado devido**, a título de IRPJ, e, consequentemente, um montante menor de créditos a compensar;
>
> 2) desconsideração de parte dos créditos relativos a IRRF pago, em face de insuficiência probatória. No caso, segundo relatório do acórdão recorrido, "do valor de R$ 51.618.281,74 deduzido do IRPJ devido a título de IRRF, apenas o montante de R$ 30.317.535,23 foi confirmado, seja pela apresentação dos recibos de retenção, seja por consulta realizada nos sistemas da SRF;
>
> 3) não comprovação de oferecimento à tributação do IRPJ dos valores relativos a aplicações financeiras, das quais se originaram os créditos de IRRF compensados. No caso, segundo o relato do acórdão recorrido, o interessado "não logrou êxito em demonstrar haver oferecido à tributação do IRPJ os rendimentos correspondentes aos R$ 51.618.281,74 deduzidos a título de IRRF.

Neste sentido, pode-se dizer que o recurso fazendário é contraditório e inócuo. A p**ossibilidade de revisão dos lançamentos fora do prazo decadencial levaria ao reconhecimento da existência de saldo suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPs**.

Tal revisão, inclusive, foi efetuada pela própria Receita Federal na já mencionada diligência realizada pela Seção de Fiscalização da DRF/MACAÉ/RJ (fls. 4760/4772).

Em outras palavras, carece de sentido a recorrente defender a possibilidade de revisão, se já sabe, de antemão, conforme diligência por ela realizada, que há crédito suficiente a compensar. **Ou seja, a recorrente defende o direito de revisar, sendo que o valor já foi revisto por ela e há crédito a compensar**.

Desta forma, com o devido respeito, compreende-se que recorrente não se desincumbiu do ônus de realizar o cotejo analítico visando demonstrar a similitude fática entre os acórdãos analisados. Logo, o Recurso Especial sequer merece ser conhecido. E, caso conhecido, considerando o princípio da verdade material, não deve ser provido. *(destaques do original)*

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, observando que:

> Nestes termos, necessário delimitar a análise **(i)** aos limites impostos pela lei que regula a apresentação dos pedidos de restituição e compensação e **(ii)** às regras de decadência no direito tributário.

DOCUMENTO VALIDADO

> Quanto aos pedidos de compensação, o art. 74 da Lei n. 9.430/96 estabeleceu os requisitos para que os pedidos de compensação sejam aceitos pelo Fisco, **dentre os quais não se encontra** a revisão da base de cálculo do saldo negativo que deu origem ao crédito. Vejamos a redação do dispositivo:
>
> [...]
>
> Conforme se verifica, a legislação prevê situações impeditivas ao reconhecimento ao direito do crédito pleiteado por declaração de compensação. E, dentre os requisitos passíveis de análise não se encontra a revisão de despesas apuradas na base de cálculo do saldo negativo que deram origem ao crédito pleiteado.
>
> Certo que não se pretende, desta forma, afastar o direito de o Fisco verificar a origem do crédito pleiteado no prazo de 5 anos previsto no § 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96. Todavia, tal verificação não pode ser a qualquer tempo.
>
> À luz do princípio da segurança jurídica, necessário se faz haver um limite temporal para investigação e alteração do lucro real. E tal limitação está disposta no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos da data de ocorrência do fato gerador para a verificação do lançamento de IRPJ e CSLL, incluindo a verificação de despesas que formaram a base de cálculo adotada para fins de apuração.

Reporta excerto do voto condutor do acórdão recorrido, cita os acórdãos nº 9101-007.153, 9101-003.692, 9101-007.152 e 9101-007.104, e assim conclui:

> Assim, nestes termos, conclui-se que o Recurso Especial não possui similitude fática, uma vez que no acórdão paradigma não havia sido realizada diligência e não havia saldo a compensar.
>
> Desta maneira, o recurso é contraditório e inócuo, pois o pleito é para realizar uma diligência que já foi efetuada e que demonstrou crédito a compensar. Subsidiariamente, no mérito, não é cabível alterar a base de cálculo de tributo informado em DIPJ após o decurso do prazo decadencial, por violação ao princípio da segurança jurídica.

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial ou, então, que lhe seja negado seguimento.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial fazendário por ser *contraditório e inócuo*, vez que está reconhecido nos autos a existência de saldo negativo *suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPs*.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

De fato, no primeiro exame do recurso voluntário interposto nestes autos, foi exarada a Resolução nº 1102-000.265, na qual o Colegiado do CARF, por maioria de votos, converteu o julgamento em diligência, *vencido o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que reconhecia a decadência do direito do fisco de revisar a apuração da base de cálculo do tributo após cinco anos da data do fato gerador*. O relator, ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo, afastou a arguição de decadência e, analisando as provas dos autos, determinou que a autoridade fiscal:

> b) analise todas as provas e argumentos trazidos aos autos sob as seguintes premissas:
>
> b.1) desnecessidade de comprovação do ajuste à sistemática do preço de transferência;
>
> b.2) adoção dos mesmos critérios da decisão recorrida para admitir as despesas relativas às obrigações 12 e 13 (apresentação dos ROFs e de documentos hábeis que mostrem o credor, o devedor, o valor total da operação, a data de concessão, a finalidade do recurso, o número de parcelas e sua periodicidade e a data da efetiva quitação de cada parcela, além de outras informações);
>
> b.3) utilização de critério de rateio com base em cada contrato, e não globalmente;
>
> b.4) reconhecimento mensal das variações cambiais.
>
> c) caso se considere impossível a utilização do critério de rateio do item "b.3", enviar ao contribuinte documento com a exposição detalhada da impossibilidade do cálculo, intimando-o a comprovar o rateio que entende correto, concedendo o prazo mínimo de 30 (trinta) dias para tanto;
>
> d) elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando o total de despesas com variações cambiais a que o contribuinte tem direito, e, por consequência, qual o crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 passível de restituição/compensação;
>
> e) dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

A autoridade fiscal procedeu às verificações determinadas e assim concluiu no relatório e e-fls. 4760/4772:

> 28. Seguindo as determinações e diretrizes do CARF, os documentos apresentados foram analisados na Secção de Fiscalização da DRF/MACAÉ/RJ, e os novos cálculos foram elaborados, chegando-se à conclusão de que o valor das despesas de variações cambiais passivas era **R$ 464.824.722,93**, conforme relatório de 11/03/2015 (fls. 4636 a 4642).
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

> 30. Conforme demonstrado acima, apurou-se prejuízo fiscal em 2002, assim, a soma das antecipações do período converteu-se em saldo negativo, no valor de **R$ 20.500.323,86** (vinte milhões, quinhentos mil, trezentos e vinte e três reais e oitenta e seis centavos), valor suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPs (fls. 4757 a 4759).
>
> [...]
>
> 31. Assim, encerra-se a diligência, cabendo ciência do relatório fiscal e desse despacho, abertura de prazo de trinta dias para manifestação da contribuinte, embora o crédito pleiteado tenha sido reconhecido integralmente e seja suficiente para compensar totalmente todos os débitos declarados nas DCOMPs.

Todavia, o Colegiado *a quo* não se manifestou acerca do resultado da diligência. Apesar do histórico transcrito no voto condutor do acórdão recorrido, o único fundamento para dar provimento ao recurso voluntário foi o acolhimento da preliminar de mérito, firmando-se a impossibilidade de alteração da base de cálculo na análise de direito creditório depois de ultrapassado o prazo decadencial e sem a formalização de lançamento.

E, ausente a confirmação, pelo Colegiado *a quo*, do acerto da base de cálculo apurada pelo sujeito passivo, o contexto fático subsistente é semelhante ao analisado no paradigma admitido – nº 9101-005.970 – no qual este Colegiado assim decidiu:

> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Ano-calendário: 1997
>
> PRAZO PARA REVISÃO DE SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO MEDIANTE DCOMP. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.
>
> O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP. Questionamentos à base de cálculo do tributo ao qual se refere o indébito podem ser formulados ainda que expirado o prazo decadencial, por ser desnecessário lançamento para redução do direito creditório destinado a compensação.
>
> Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.
>
> Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Em seu voto vencido, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto não admitiu que o Fisco alterasse a base de cálculo do IRPJ no ano-calendário 1997, em razão da constatação de exclusão indevida da CSLL, no *bojo do exame de direito creditório*, sem a realização de lançamento e mediante despacho decisório cientificado ao sujeito passivo apenas em 09/01/2006.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O voto vencedor desta Conselheira firmou que o decurso do prazo decadencial apenas impedia a *exigência de crédito tributário para além da reversão do saldo negativo originalmente apurado pelo sujeito passivo*, e admitiu a revisão da base de cálculo do tributo no prazo que o art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, fixa *para confirmação da extinção do crédito tributário promovido pelo sujeito passivo mediante apresentação de DCOMP com afirmação de direito creditório que é, essencialmente, formado a partir do confronto entre o tributo devido e as antecipações exigidas pela legislação.*

Assim, resta regularmente demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca do único fundamento adotado pelo Colegiado *a quo* para provimento do recurso voluntário.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Como bem aponta a Contribuinte, este Colegiado já se manifestou recentemente acerca do tema nos Acórdãos nº 9101-007.152, sob relatoria do ex-Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, e 9101-007.153, sob relatoria da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Em ambos os casos, esta Conselheira, juntamente com os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Medes e Jandir José Dalle Lucca, restaram vencidos. Os fundamentos para este posicionamento estão declarados no voto apresentado no também citado Acórdão nº 9101-007.104, sob relatoria do Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, e são aqui, novamente, adotados:

> Esta Conselheira já se manifestou nestes autos contrariamente à arguição de decadência do direito de o Fisco, em 29/06/2009, r Esta Conselheira já se manifestou nestes autos contrariamente à arguição de decadência do direito de o Fisco, em 29/06/2009, revisar a base de cálculo do IRPJ devido no período de 01/01/2002 a 28/06/2002, no qual fora apurado saldo negativo utilizado em compensações declaradas de 31/05/2004 a 24/09/2007. Neste sentido assim consignou, preliminarmente, à proposta de conversão do julgamento do recurso voluntário em diligência, na Resolução nº 1302-000.382:
>
> > A recorrente também argúi a decadência do direito de o Fisco revisar o lucro real depois do transcurso do prazo decadencial, verificado, neste caso, em 28/06/2007. Contudo, o voto condutor da decisão recorrida rejeitou com sólidos argumentos esta preliminar:
> >
> > > *Convém também, preliminarmente, afastar a tese da defesa de que, na apreciação do direito creditório relativo ao saldo negativo do IRPJ, deveria o órgão competente se limitar à verificação dos recolhimentos das antecipações efetuadas no curso do ano-calendário (IRRF e estimativas), não sendo cabível qualquer apreciação relativa aos elementos que integraram a determinação da base de cálculo do imposto, que somente poderia ser alterada mediante lançamento ex-officio.*

DOCUMENTO VALIDADO

Nos termos da legislação, o lançamento é ato administrativo de constituição de crédito tributário, sujeito a prazo decadencial, de acordo com as normas aplicáveis previstas no CTN (arts. 150, §4º e 173, I).

Por seu turno, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório invocado para a extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação do Fisco é a que diz respeito ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos, independentemente da existência dos créditos (art. 74, §5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Na verdade, cumpre ao órgão competente, no prazo de cinco anos da data da formalização da compensação, a verificação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do sujeito passivo para extinção dos débitos fiscais a ele vinculados por meio das declarações de compensação. Não se pode admitir que a determinação da certeza e liquidez dos indébitos tributários, relativos ao saldo negativo do IRPJ, possa ser aferida sem qualquer análise da base de cálculo do imposto que lhe serve de fundamento.

Relevante assentar que a análise em questão da regularidade da composição da base de cálculo, fato que serve de fundamento à determinação do saldo negativo do imposto, se já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial, não pode implicar lançamento de ofício de diferenças de imposto porventura apuradas. Todavia, não se pode dizer, por isso, que o órgão administrativo deve simplesmente "homologar" o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e proceder à restituição ou à compensação sem aferir a certeza e liquidez dos indébitos tributários que lhe fundamentam.

Oportuno, esclarecer que desde a instituição da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, pela Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, a declaração apresentada à SRF tem caráter meramente informativo, constituindo-se apenas num demonstrativo da apuração da base de cálculo, do imposto devido, e dos saldos a pagar ou a restituir de imposto, passível de verificação: (i) nos prazos decadenciais previstos no CTN, para a constituição de crédito tributário; ou (ii) no prazo da homologação tácita das compensações, para fins de restaurar a exigibilidade dos débitos fiscais indevidamente compensados.

Ainda no âmbito das distinções necessárias entre os procedimentos de lançamento e de homologação das compensações declaradas, convém destacar que, não há qualquer exigência de crédito tributário, efetuada no âmbito dos presentes autos, relativa a fato gerador do IRPJ, ocorrido em período decaído. A exigência fiscal vinculada ao processo em questão refere-se aos débitos compensados pelo contribuinte com o saldo negativo do IRPJ, apurado pela sucedida/incorporada em 28/06/2002, cuja compensação não foi homologada pela autoridade competente. Registre-

DOCUMENTO VALIDADO

se: o ato praticado pela DRF São José dos Campos/SP, no exercício da competência legalmente definida, foi de não homologação da compensação declarada, por desconstituição ou não comprovação do direito creditório, e não de constituição de ofício de crédito tributário.

Ademais, no exercício do dever/poder de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, atualmente, se insere, também, a verificação das compensações efetuadas, sob a responsabilidade do sujeito passivo, sem qualquer prévio procedimento de ofício relacionado ao reconhecimento do indébito tributário assim utilizado. Relevante assinalar que na sistemática das declarações de compensação, o sujeito passivo procede à extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua posterior homologação, conseqüentemente, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Outro problema a ser apreciado é se o lançamento de ofício, para retificação da base de cálculo do imposto, seria necessário para conferir fundamento de validade ao ato de não-homologação da compensação declarada.

O lançamento de ofício, apesar de ser um ato necessário à constituição do crédito tributário, não se configura imprescindível para a determinação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do contribuinte em processos de restituição e/ou compensação. Dito por outras palavras: não é porque não houve lançamento de ofício em relação a determinado período de apuração do IRPJ, que estaria homologado o direito creditório relativo ao saldo negativo demonstrado na DIPJ correspondente, não sendo assim passível de qualquer verificação no âmbito da análise dos pedidos de restituição ou das declarações de compensação apresentadas.

Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN 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 (art. 156, V e VII do CTN). Todavia, não se pode inferir, a partir daí que, com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento, estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que pudessem repercutir em períodos de apuração futuros.

[...]

Cumpre assinalar que, especificamente, para a verificação da certeza e liquidez do indébito tributário relativo ao saldo negativo do IRPJ, é a própria legislação que estabelece não se configurar suficiente a comprovação dos recolhimentos das antecipações de tributos, efetuados no curso do ano-calendário. É necessário que seja verificada, também, a regularidade da determinação da base de cálculo que lhe dá fundamento. Transcreve-se, por pertinentes, as expressas disposições do art. 2º, §4º da Lei nº 9.430, de 1996, quando dispõe:

"Art. 2º

DOCUMENTO VALIDADO

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

.....

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

....."

Diante de tais preceitos, é indubitável que, somente é dedutível do Imposto de Renda devido ao final do período de apuração, o Imposto Retido Fonte, no curso do ano-calendário, incidente sobre as receitas computadas na determinação do lucro real. Decorre, daí, que para a determinação do saldo negativo do IRPJ, passível de ser restituído ou compensado, quando composto apenas de imposto retido no curso do ano-calendário, não basta a prova da regular retenção do imposto. É imprescindível a comprovação de que as receitas sobre as quais incidiram as retenções foram devidamente computadas na determinação do lucro real.

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito tributário, relativo ao saldo negativo do IRPJ, em sede de análise de declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo contribuinte.

Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de pedidos de restituição e declarações de compensação vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para restituição ou extinção de outros débitos fiscais.

Assinale-se ainda que a tese adotada já foi referendada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme ementas abaixo transcritas:

Nº Acórdão 1302-001.095 - Data da Sessão 07/05/2013 - Relator(a) PAULO ROBERTO CORTEZ

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. 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. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações

DOCUMENTO VALIDADO

de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE DA RETENÇÃO NA FONTE. A retenção na fonte sobre rendimentos declarados somente poderá ser compensado na declaração da pessoa jurídica se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. Não apresentados os comprovantes é plausível a apuração do valor retido mediante pesquisa em DIRF. O saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurado em Declaração de Rendimentos, decorrente de retenção na fonte, só pode ser reconhecido como direito creditório, até o montante efetivamente confirmado, se comprovado que as receitas que lhe deram origem foram oferecidas à tributação. Preliminar de decadência rejeitada. Recurso Voluntário negado.

Nº Acórdão 1301-000.819 - Data da Sessão 14/03/2012 Relator(a) PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

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

Nº Acórdão 103-23579 Data da Sessão 18/09/2008 - Relator(a) Antonio Bezerra Neto

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. Publicado no D.O.U. nº 226 de 20/11/2008.

DOCUMENTO VALIDADO

A recorrente defende que a homologação formal ou tácita, prevista no art. 150, §4º do CTN, *recai sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte*, e afirma contraditória a concordância do Fisco *com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para em um momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e a certeza do crédito tributário compensado*.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido. Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido. Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

> *35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos,* ***sem que disso decorra perda nos controles fiscais .*** (negrejou-se)

Argumenta a recorrente que, depois de ultrapassado o prazo decadencial, o Fisco poderia apenas questionar *o recolhimento ou a compensação das antecipações mensais, as retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte, o Imposto de Renda pago no exterior, entre outras parcelas, mas tendo como ponto de partida para conferência o lucro real e a apuração do IRPJ declarado pela Recorrente e homologado tacitamente pelas autoridades fiscais.* É de se questionar, porém, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo?

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Por tais razões, e tendo em conta que na data de ciência do ato de homologação parcial das DCOMP ainda não havia transcorrido 5 (cinco) anos contados das DCOMP que não foram homologadas, deve ser REJEITADA a arguição de decadência.

As premissas desta discussão frequentemente permeiam outros debates e passam a merecer aperfeiçoamentos e esclarecimentos.

Os fundamentos da decisão de 1ª instância proferida nestes autos foram adotados no voto acima, inclusive no ponto em que houve destaque à DIPJ, a partir das alterações instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 127/98, como mero instrumento de informação da *apuração da base de cálculo, do imposto devido, e dos saldos a pagar ou a restituir de imposto,* sob o viés de que tal declaração não se presta à constituição de direitos em favor do sujeito passivo. O saldo negativo de IRPJ ou CSLL nela informado, assim, não se sujeita à homologação tácita, ou seja, não flui contra o Fisco o alegado prazo decadencial para revisão do indébito ali afirmado.

Esta Conselheira tem tangenciado esta questão em outros contextos, como por exemplo quando discorda da análise eletrônica de indébitos de IRPJ e CSLL pautada, apenas, no confronto entre DCOMP e DCTF. Desde a condução do

Acórdão nº 1101-00.536[1]. a apresentação de DIPJ com débito em valor menor ao antes declarado em DCTF, ainda que sem a retificação desta, tem motivado esta Conselheira a considerar inválido *o ato de não-homologação que deixa de ter em conta informações prestadas espontaneamente pelo sujeito passivo em DIPJ e que confirmam a existência do indébito informado na DCOMP.*

Ainda que a DIPJ seja meramente informativa e não constitua o indébito afirmado em DCOMP, compreende-se que não poderia a autoridade administrativa ter limitado sua análise às informações prestadas na DCTF, se presentes evidências, nos bancos de dados da Receita Federal, de que outro seria o valor do tributo devido no período apontado na DCOMP, e, especialmente, mediante apresentação de DIPJ retificadora, ou mesmo a DIPJ original, da qual consta não apenas o valor do tributo devido, como também a demonstração da apuração das bases de cálculo mensais, trimestrais ou anuais da pessoa jurídica, conforme a sistemática de tributação adotada.

Ou seja, apesar de a DIPJ não se prestar a constituir os débitos nela informados – inclusive a teor da Súmula CARF nº 92[2] – e nem mesmo a constituir direito creditório ao saldo negativo nela descrito, seu caráter informativo, inclusive com maior amplitude que o veiculado em DCTF, não pode ser ignorado nas investigações acerca da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ ou CSLL, utilizado em DCOMP.

Também em respeito ao relevo das informações presentes em DIPJ, esta Conselheira tem votado no sentido de considerar a conduta de prestação destas informações como suficiente para atrair a aplicação da regra decadencial mais estreita, prevista no art. 150, §4º do CTN, na hipótese de o sujeito passivo, cumprindo regularmente as obrigações acessórias que a legislação lhe impõe, manter escrituração regular e informar resultado negativo ou igual a zero, assim justificando o não recolhimento e a não declaração de débitos, condutas estas contempladas na lei e na jurisprudência como aptas impedir a constituição de crédito tributário suplementar, pelo Fisco, depois de ultrapassados 5 (cinco) anos do fato gerador do IRPJ ou da CSLL. Neste sentido são o voto vencido no Acórdão nº 9101-004.265 e o voto vencedor no Acórdão nº 9101-005.675.

Logo, a apresentação de DIPJ lastreada em escrituração regular, informando a existência de apuração que dispense o sujeito passivo de recolhimento ou de declaração de débito no período, embora não se preste a constituir o direito creditório ao saldo negativo nela descrito, é conduta equivalente à prevista no art. 150 do CTN, que excepciona a regra decadencial do art. 173, inciso I, também do CTN, para fins de lançamento suplementar de tributo devido no período.

[1] Esta decisão foi reformada no Acórdão nº 9101-002.766 mas, reafirmada no Acórdão nº 1402-003.767, foi confirmada no Acórdão nº 9101-004.906. Na sequência, o mesmo posicionamento restou vencido nos Acórdãos nº 9101-004.877 e 9101-006.339.

[2] A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

DOCUMENTO VALIDADO

Já com respeito ao direito à compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em DIPJ, esta Conselheira tem se manifestado em favor da contagem do prazo decadencial a partir desta apuração informada[3], discordando de interpretações que situam o início da fluência do prazo decadencial no aproveitamento em compensação daqueles valores.

Os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL apurados a partir do ano-calendário 1995 não mais se sujeitam a prazo de compensação, dada a revogação do art. 12 da Lei nº 8.541/92 pelo art. 117, inciso I da Lei nº 8.981/95. Em tais circunstâncias questiona-se se o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao determinar que *os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios,* permitiria ao Fisco não só exigir tais comprovantes, mas também revisar a apuração do prejuízo fiscal ou da base negativa de CSLL neles evidenciados e informados em DIPJ.

A Súmula CARF nº 116 consolidou intepretação acerca do art. 37 da Lei nº 9.430/96 em âmbito específico, estipulando que 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. Mas, como exposto por esta Conselheira em um dos precedentes deste enunciado – Acórdão nº 1101-000.961 – esta postergação do dies a quo do prazo decadencial tem em conta a expressão do art. 173 do CTN, no sentido de que a regra decadencial deve considerar a possibilidade de lançamento do crédito tributário correspondente. No contexto específico sumulado, as operações que ensejam o registro patrimonial do ágio que teria sido pago na aquisição de investimento não implicam alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores.

Já em relação ao prejuízo fiscal e à base negativa de CSLL informados em DIPJ, o Fisco dispõe, desde a redação dada pela Lei nº 8.748/93 ao *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, a possibilidade de formalização, em auto de infração ou notificação de lançamento, de *retificação de prejuízo fiscal*, instrumento que permanece disponível depois das alterações da Lei nº 11.941/2009 que, embora retirando aquela referência do *caput* do art. 9º, incluíram em seu §4º a possibilidade de lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*

Assim, a informação da apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL pelo sujeito passivo em DIPJ deflagra, para o Fisco, o prazo decadencial de revisão desta apuração, mediante lavratura de auto de infração ou notificação de

[3] Há variantes nesta análise para a hipótese de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em retificação de DIPJ, mas reputa-se desnecessário adentrar a estes detalhes neste contexto.

DOCUMENTO VALIDADO

lançamento, se constatada a necessidade de sua retificação. Este prazo, no entender desta Conselheira, como antes exposto, observará a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, desde que ausente dolo, fraude ou simulação, e mantida a escrituração de suporte necessária à apuração na sistemática do lucro real. Sem a guarda desta escrituração, o lucro tributável poderá ser arbitrado no prazo decadencial do art. 173, I do CTN e a compensação do prejuízo fiscal ou da base negativa de CSLL poderá ser glosada no prazo decadencial contado a partir do seu aproveitamento. Mas, mantida esta escrituração, e ausente dolo, fraude ou simulação, a composição do prejuízo fiscal ou da base negativa somente poderá ser questionada se não verificada a sua homologação tácita na forma do art. 150, §4º do CTN. Neste sentido foi o voto condutor do Acórdão nº 1302-001.796, confirmado no Acórdão nº 9101-002.872, exceto quanto às menções de aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN na ausência de pagamento.

Note-se, ainda, que o §4º inserido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, ao permitir a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário,* pode atrair para a revisão de saldo negativo informado em DIPJ a mesma interpretação acima fixada para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL informado em DIPJ.

Contudo, como consignado no voto condutor da Resolução nº 1302-000.382, não se pode perder de vista que a informação de saldo negativo em DIPJ não demanda do Fisco qualquer ação para reconhecimento, ou não, do indébito, vez que o direito ao crédito deverá ser manifestado por via própria: pedido de restituição ou DCOMP. Distingue-se, portanto, substancialmente da informação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL que, transposta da escrituração para a DIPJ, permite sua compensação escritural futura pelo próprio sujeito passivo.

Assim, embora o Fisco disponha de auto de infração ou notificação de lançamento *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário,* tal instrumento se presta, apenas, à constituição de infrações fora do âmbito de pedido de restituição ou DCOMP. Ou seja, ainda que sujeito passivo não manifeste seu interesse ao saldo negativo informado em DIPJ, o Fisco poderá lavrar auto de infração ou notificação de lançamento para constituição de infrações constatadas, das quais *não resulte exigência de crédito tributário*, inclusive reduzindo saldo negativo informado em DIPJ.

Mas, se o sujeito passivo manifesta seu interesse ao saldo negativo antes informado, e o faz em pedido de restituição, o Fisco não só está desobrigado de formalizar auto de infração ou notificação de lançamento neste ambiente, como também tem o direito de examinar toda a apuração antes de devolver ao sujeito passivo o recolhimento indevido ou a maior. Já se o direito de crédito é invocado em DCOMP, o direito de o Fisco examinar a apuração foi limitado a 5 (cinco) anos

DOCUMENTO VALIDADO

da entrega da DCOMP, vez que os débitos vinculados em compensação se submeteriam a outras regras preclusivas para sua cobrança.

Ou seja, o fato de o §4º inserido no art. 9º do Decreto nº 70.235/72 colocar à disposição do Fisco instrumento para formalizar a constatação de *infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário* não significa ser este o único meio para alteração da apuração do sujeito passivo, nem estar tal alteração sempre sujeita ao prazo decadencial definido para lançamento de ofício. Se desta apuração exsurge indébito, e este é pretendido em pedido de restituição ou DCOMP, a revisão da apuração será exteriorizada em despacho decisório pela autoridade fiscal competente para reconhecimento do indébito, e o único limite temporal aplicável é o expresso no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, que torna inútil questionamento ao indébito em razão da homologação tácita das compensações declaradas.

Esclareça-se, por fim, que esta Conselheira tem reconhecido, por analogia, a aplicação dos arts. 165 e 168 para exercício, pelo sujeito passivo, de seu direito de compensação futura de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL[4]. Neste sentido é o voto condutor do Acórdão nº 9101-004.553, que confirma a glosa de compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL que não foram tempestivamente escriturados e informados em DIPJ, inclusive referindo, como fundamento para aquela interpretação da legislação tributária, a possibilidade de conversão de prejuízos fiscais e bases negativas em direito de crédito em face da Fazenda Nacional desde a Lei nº 9.964/2000.

Ocorre que esta permissão de conversão de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL em direito de crédito, embora autorize a interpretação analógica do arts. 165 e 168 naquele contexto, não é procedimento demandado para seu aproveitamento como redutor de base de cálculo futura. A compensação de prejuízo fiscal ou de base negativa de CSLL é, tão só, escritural, a evidenciar a suficiência de sua apuração escritural e informação em DIPJ para aquele proceder, distintamente dos saldos negativos, cujo aproveitamento somente se dá mediante apresentação de pedido de restituição ou DCOMP.

É esta conduta específica, de opor um direito creditório para seu recebimento em espécie ou como meio de pagamento de outros tributos devidos, que confere ao Fisco o direito de revisar a apuração deste direito creditório antes de restituí-lo ou para impedir a homologação tácita da liquidação dos débitos por compensação declarada. Daí porque a ressalva de que, *ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista*

[4] Alternativamente também foi afirmada a aplicação do art. 1º do Decreto nº 20.910/32, que fixa em 5 (cinco) anos o prazo para manifestação de direitos contra a Fazenda Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

> *para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96*, expressa na Resolução nº 1302-000.382.
>
> Estas as razões, portanto, para reafirmar a rejeição da decadência arguida pela Contribuinte e NEGAR PROVIMENTO ao seu recurso especial.

Aqui, sob os mesmos fundamentos, é de se dar provimento ao recurso especial fazendário, mas apenas parcialmente, na medida em que se pretende o indeferimento *do pleito do contribuinte em sua totalidade*. Como exposto em sede de conhecimento, há informações prestadas em diligência determinada por este CARF em favor do reconhecimento do direito creditório utilizado em compensação, mas não foram elas avaliadas pelo Colegiado *a quo.*

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER do recurso especial e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com retorno ao Colegiado *a quo.*

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO