

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

PROCESSO	10768.002554/2003-84
ACÓRDÃO	9101-007.151 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CIMENTOS MAUÁ S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 2001, 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO DE RENDA. COMPROVAÇÃO DAS PARCELAS EXTINTIVAS DO CRÉDITO. IRRF. COMPROVAÇÃO DE OFERECIMENTO DAS RECEITAS À TRIBUTAÇÃO. CONDIÇÃO LEGAL. PRAZO DECADENCIAL NÃO APLICÁVEL.

A comprovação das parcelas extintivas do crédito tributário que formaram o saldo negativo do IRPJ não estão sujeitas ao prazo decadencial previsto para a revisão da apuração do imposto. A exigência de comprovação do IRRF e do oferecimento das receitas respectivas à tributação decorrem de norma legal expressa e não implicam na reapuração do quantum devido pela autoridade fiscal. Enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da Declaração de Compensação (DCOMP), pode o Fisco confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte, em face do Acórdão nº 1301-005.151, de 18/03/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 794 a 810).

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998, 2001, 2002

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

Em se tratando da análise de Saldo Negativo de IRPJ, sem desdobramento em tributo a pagar no âmbito do feito, não se trata de lançamento de ofício, razão pela qual não há que se falar de contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação completamente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF 80.

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso, para reconhecer o montante adicional de R\$ 707.880,66 a título de Saldo Negativo de IRPJ apurado para o ano-calendário de 2002 (SN IRPJ AC 2002), passando o montante reconhecido como direito creditório a R\$ 1.455.702,19.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que se declarou ciente do acórdão em 02/06/2021, sem apresentar recurso contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável (fl. 812).

A contribuinte foi intimada em 07/07/2022 a respeito do teor do acórdão (fl. 827) e apresentou, em 22/07/2022, recurso especial contra a decisão (fl. 829), alegando divergência jurisprudencial quanto à **aplicabilidade do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, à revisão, pela Fiscalização, de saldo negativo indicado como crédito em declaração de compensação.**

Aponta como paradigmas da divergência os acórdãos nº 1402-01.014 e 1402-00.805.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo* (fls. 933/946), apenas em face do primeiro paradigma indicado, nos seguintes termos:

[...]

Relata o recurso que a Fiscalização, ao analisar declarações de compensação entregues pela contribuinte, glosou parcialmente os saldos negativos de IRPJ apurados e declarados para os anos-calendário 1998, 2001 e 2002, por considerar que parte das receitas relacionadas ao IRRF utilizado na apuração não teria sido oferecida à tributação.

A contribuinte narra que somente foi notificada a respeito do despacho decisório que promoveu tal glosa em 13/05/2008, mais de 5 (cinco) anos após as entregas das DIPJ em que foram apurados os referidos saldos negativos de IRPJ.

Por conta disso, a contribuinte arguiu, inclusive no recurso voluntário, que “a possibilidade de revisão da apuração do lucro real anteriormente apurado e declarado pela Empresa nas DIPJs de 1999, 2002 e 2003 já se encontrava fulminada pelo prazo decadencial” previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a Fiscalização não poderia pretender, em maio de 2008, promover a reapuração dos saldos negativos apurados pela contribuinte para deixar de reconhecer parte do direito creditório pleiteado nas declarações de compensação.

Prossegue a recorrente narrando que o Acórdão nº 1301-005.151 rejeitou sua alegação argumentando que ao caso sob análise aplica-se a homologação tácita da compensação declarada, segundo previsão do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, mas não o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

O acórdão recorrido teria concluído que a referida regra decadencial não se aplica “à revisão da reapuração do lucro real para fins de direito creditório concernente a saldo negativo de IRPJ”, admitindo, assim, “que a Fiscalização realize a reapuração do lucro real devidamente apurado e declarado pelo contribuinte mesmo após o decurso do prazo de cinco anos”.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria, segundo a recorrente, chegado a conclusão jurídica diametralmente oposta à encontrada em outras decisões administrativas que analisaram casos muito similares ao do presente processo.

A primeira delas é o Acórdão nº 1402-01.014, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que discutiu a utilização, para fins de compensação, de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002.

A Fiscalização glosou, também naquele caso, parte do direito creditório pleiteado por considerar que os rendimentos que ensejaram o IRRF computado no cálculo do saldo negativo não teriam sido integralmente oferecidos à tributação. O contribuinte foi cientificado a respeito da glosa por meio de despacho decisório exarado em 09/05/2008, mais de 5 anos após o encerramento do ano-calendário que ensejou o direito creditório.

Apreciando tal contexto, o acórdão paradigma teria decidido que *“a revisão da apuração do lucro real da empresa está submetida ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos do art. 150, §4º, do CTN, incluindo-se, em tal vedação, a revisão por vias indiretas, notadamente por meio da glosa de saldo negativo em função da alegação de não oferecimento das receitas do IRRF à tributação”*, em claro conflito com o que restou decidido pelo acórdão recorrido.

A segunda decisão paradigma que a contribuinte aponta como representativa do entendimento que defende é o Acórdão nº 1402-00.805, prolatada pela mesma 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara.

Afirma a recorrente que o acórdão, discutindo a *“não homologação de compensação (...), fundamentada na reconstituição da apuração do IRPJ e da CSLL após o decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a revisão do lucro real do contribuinte”*, decidiu que a Fiscalização não pode, após encerrado tal prazo, revisar o saldo negativo de recolhimentos do IRPJ do contribuinte, imiscuindo-se *“na tarefa de revisar a apuração do lucro real de período já decaído”*.

Exposto o teor do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 1402-01.014 e nº 1402-00.805 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial pelo sujeito passivo, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, bem como instruiu a peça recursal com cópias das decisões, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Pois bem. Conforme descreveu a recorrente, parte do direito creditório pleiteado por ela em declarações de compensação, relativo a saldos negativos de IRPJ apurados nos anos-calendário 2001 e 2002, restou não reconhecido pela

Fiscalização e pela DRJ em razão do não oferecimento à tributação da integralidade dos rendimentos vinculados ao IRRF computado na apuração dos respectivos saldos negativos. Não subsiste discussão a respeito do reconhecimento do saldo negativo de 1998 porque a compensação em que ele foi utilizado teve sua homologação tácita reconhecida no curso do contencioso.

Analizando a alegação da contribuinte de que os saldos negativos de 2001 e 2002 não poderiam ter sido revistos em 13/05/2008 (data da ciência acerca do despacho decisório que analisou as compensações), o acórdão recorrido afastou a possibilidade de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN ao caso. Segundo a decisão, o referido dispositivo não alcança a análise, realizada pela Fiscalização para fins de aferição de certeza e liquidez de direito creditório pleiteado em declarações de compensação, acerca de saldo negativo de IRPJ ali declarado, uma vez que não há repercussão do feito em apuração de tributo a pagar ou em lançamento de ofício (este, sim, submetido à limitação temporal prevista no § 4º do art. 150 do CTN).

Dispôs expressamente a decisão recorrida que *“acerca do instituto da decadência, de se notar que não se confunde a fluência do prazo decadencial para fins de constituição do crédito tributário de ofício (cuja contagem, em sede de lançamento por homologação, se dá com fulcro no art. 150, §4º. do CTN ou, alternativamente, com fulcro no art. 173, I, do CTN), com a impossibilidade de verificação dos direitos creditórios que aqui se está a realizar, rechaçando-se assim a hipótese de impossibilidade da revisão de Saldos Negativos de IRPJ e ou de CSLL, por força dos referidos dispositivos do referido Código”*.

O Acórdão nº 1402-01.014, primeiro paradigma trazido pela recorrente, analisando a mesma controvérsia, efetivamente chegou a conclusão diversa.

A decisão, embora admita que a Fazenda Pública possa fiscalizar a formação do saldo negativo de IRPJ ou CSLL após o prazo decadencial de cinco anos contados da entrega da DIPJ (quanto à *“verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções de IR-Fonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo”*, desde que partindo do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte), entende que o mesmo não vale para as hipóteses em que a glosa do IRRF computado no saldo negativo se fundamenta no não oferecimento das respectivas receitas à tributação, pois isso implicaria em auditoria do cálculo do lucro real do contribuinte após mais de cinco anos de sua apuração, o que é vedado pelo art. 150, § 4º do CTN.

Assim, para as hipóteses de não reconhecimento de saldo negativo de IRPJ motivado pelo não oferecimento à tributação das receitas vinculadas ao IRRF utilizado, situação analisada tanto pelo acórdão recorrido quanto pelo acórdão paradigma, este último considera que aplica-se o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN, restando caracterizada a divergência jurisprudencial entre os julgados comparados.

O mesmo não se pode dizer em relação à segunda decisão paradigma apontada pela contribuinte, o Acórdão nº 1402-00.805.

Ocorre que o caso apreciado por aquela decisão não se assemelha ao debatido nos presentes autos, uma vez que análise promovida pela Fiscalização naquele feito, a título de verificação da certeza e da liquidez de direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ e CSLL, tratava da dedutibilidade ou não de despesas utilizadas pelo contribuinte na apuração do imposto devido, e não da possibilidade de utilização de IRRF, como dedução sobre o imposto devido, para fins de apuração de saldo negativo.

Naquele processo, a contribuinte teve ciência em 21/12/2007 do despacho decisório que não homologou compensações em que os saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002 foram indicados como direito creditório.

Quanto ao próprio ano de 2002, a decisão paradigma concordou com a unidade de origem e com a DRJ no sentido de que as despesas não comprovadas deveriam ser glosadas na apuração dos tributos, o que obviamente repercutiu no saldo negativo pleiteado pelo contribuinte.

Como a apuração deste saldo negativo também levou consideração estimativas mensais de 2002 compensadas com saldo negativo de 2001 (e este, por sua vez, levou em conta compensação de estimativas mensais com saldo negativo de 2000), a Fiscalização também havia verificado a dedutibilidade das despesas computadas nos anos anteriores a 2002, o que foi considerado indevido pelo acórdão paradigma, uma vez que os anos de 2000 e 2001 já teriam, em dezembro de 2007, sido alcançados pela decadência e a apuração do lucro real referente àqueles anos não mais poderia ser verificada.

Tudo que se afirma acima foi extraído das seguintes passagens do acórdão paradigma:

[...]

Verifica-se, assim, que as situações fáticas analisadas pelos acórdãos recorrido e paradigma diferem quanto ao que caracterizaria a “reapuração” do saldo negativo, pela Fiscalização, depois de transcorridos mais de cinco anos de sua apuração pelo contribuinte.

Enquanto a decisão paradigma analisou situação em que a Fiscalização recalculou o imposto devido / saldo a restituir por meio da glosa de despesas que o contribuinte considerou dedutíveis, o acórdão recorrido glosou valores de IRRF, utilizados somente no momento da dedução sobre o imposto devido calculado pela contribuinte, a partir da verificação a respeito do oferecimento ou não dos respectivos rendimentos à tributação.

Sendo assim, a situação que a decisão paradigma considerou como imiscuição da Fiscalização na revisão de apuração de lucro real de período já decaído não encontra paralelo no caso dos presentes autos, o que impossibilita a configuração

da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente entre os Acórdãos nº 1301-005.151 (recorrido) e nº 1402-00.805 (paradigma).

De toda forma, como já apontado, a contribuinte logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1402-01.014, primeiro paradigma apontado no recurso especial para a matéria em questão.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a demonstração da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria **“aplicabilidade do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, à revisão, pela Fiscalização, de saldo negativo indicado como crédito em declaração de compensação”**.

Concluída a análise, com fundamento no art. 8º da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o RICARF/2015, e na Portaria Conjunta RFB/CARF nº 812/2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 68, §1º, do Anexo II do RICARF/2015).

No mérito a contribuinte aponta a impossibilidade de revisão do seu saldo negativo dos anos de 1998, 2001 e 2002, promovido pela autoridade fiscal por meio do despacho decisório exarado em 13/05/2008, por meio do qual deixou de reconhecer parte do IRRF que compôs do saldo negativo apurado sob o fundamento de que as receitas respectivas não teriam sido integralmente oferecidas à tributação, pretendendo, por via indireta, a revisão da apuração do Lucro Real e do IRPJ constantes das DIPJs de 1999, 2000 e 2003.

Com tal procedimento a autoridade administrativa teria descumprido o disposto no art. 150, § 4º do CTN, vez que tal apuração já estava devidamente alcançada pela decadência.

Nesse sentido, afirma em seu recurso, *verbis*:

[...]

Ora, conquanto o Fisco possa verificar a legitimidade dos saldos negativos de IRPJ e CSLL, é certo que deve fazê-lo no interregno dos limites temporais da legislação de regência, sob pena de violar direitos fundamentais dos contribuintes e princípios norteadores do sistema tributário pátrio, como a segurança jurídica e a proteção à confiança⁵.

Nesse sentido, torna-se perfeitamente aplicável o limite temporal preconizado pelo **art. 150, §4º, do CTN**, que estabelece que a autoridade administrativa dispõe de cinco anos, contados do fato gerador, para homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte. Assim, no prazo de cinco anos, o Fisco poderá realizar o lançamento de ofício caso discorde dos atos materiais realizados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Acaso ausente qualquer manifestação do Fisco em tal lapso temporal, considera-se tacitamente homologada a atividade realizada pelo

contribuinte, tornando-se vedado que a Fiscalização recuse tal homologação, ainda que por vias transversas.

Especificamente no caso de utilização, via compensação, de direito creditório decorrente de saldo negativo de IRPJ/CSLL, tem-se que o direito creditório é formado por ocasião da apuração do lucro real e do IRPJ/CSLL anual do contribuinte. Afinal, caso, ao final do ano-calendário, o valor efetivamente devido pelo contribuinte seja inferior às antecipações mensais e às retenções na fonte, então tem-se os respectivos saldos negativos de IRPJ e CSLL, passíveis de compensação pela pessoa jurídica.

Ocorre que o prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN – do qual decorre também a homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte – abarca todos os atos materiais praticados pelo contribuinte, que, consoante inteligência do art. 142 do CTN6, envolvem fundamentalmente a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido, entre outros pontos.

É dizer, *“o ato administrativo de homologação compreende toda a atividade material realizada pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal, incluindo a apuração do respectivo crédito tributário, por meio da determinação da matéria tributável e do cálculo do tributo devido.”*⁷

Por conseguinte, igualmente, a apuração do lucro real e do IRPJ/CSLL realizada pelo contribuinte só poderá ser revista, pela autoridade administrativa, no interregno do prazo decadencial de cinco anos previsto pelo art. 150, §4º, do CTN. Dito de outro modo, é evidente que, uma vez ultrapassado o prazo decadencial para homologação, o Fisco não poderá mais recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que no âmbito de processo de compensação e independentemente da necessidade de verificação da certeza e liquidez do crédito.

Afinal, se, findo o prazo de cinco anos, o Fisco não poderá efetivar lançamento de ofício para cobrar eventuais IRPJ/CSLL do ano-calendário em discussão, evidentemente não poderá, igualmente, revisar as bases de cálculo apuradas e declaradas pelo contribuinte. Desse modo, *“após o decurso do prazo decadencial, o Fisco não poderá mais recalcular as bases de cálculo de IRPJ e CSLL apuradas pelo contribuinte, ainda que no âmbito de eventual processo de compensação, pois a homologação (expressa ou tácita) confere definitividade à apuração feita pelo contribuinte.”*⁸

Trazendo as considerações supra para o caso sob apreço, deve-se anotar não apenas a plena aplicabilidade do art. 150, §4º, do CTN ao caso, como também a impossibilidade de a Fiscalização efetivar as glosas combatidas, mormente o decurso do prazo decadencial:

- Os saldos negativos de IRPJ utilizados no bojo das compensações pleiteadas decorrem da apuração do lucro real e do IRPJ dos anos de **1998, 2001 e 2002** – apuração que, vale dizer, foi regularmente efetuada e declarada pela Empresa.
- Assim, diante do silêncio do Fisco, os aspectos materiais das apurações do lucro real e do IRPJ do contribuinte foram **tacitamente homologados** em 31.12.2002 (ano-calendário 1998), 31.12.2006 (ano-calendário 2001) e 31.12.2007 (ano-calendário 2002).
- Não obstante, o despacho decisório que glosou tais compensações foi proferido somente em **2008** – sendo que, como bem constou no **Acórdão nº 1402.01.014 (doc. nº 02, cit.)**, *“ao glosar o IR-Fonte sob a alegação de que os rendimentos não foram tributados em 2002, a fiscalização pretende, por via indireta, revisar a apuração do lucro real e do IRPJ devido daquele ano-calendário.”*
- Em síntese, portanto, no caso sob apreço, a autoridade administrativa acabou por ilicitamente revisar, por vias indiretas, a apuração do lucro real e do IRPJ realizada pelo contribuinte e, repise-se, HOMOLOGADA tacitamente pelo Fisco.

Diante de tais considerações, torna-se cristalina a conclusão pela incorreção do acórdão ora recorrido. De fato, para além da **plena aplicabilidade do art. 150, §4º, do CTN**, há, no caso, a **decadência do direito da Fiscalização de revisar as apurações do lucro real e do IRPJ realizadas pelo contribuinte nos anos-calendário de 1998, 2001 e 2002**, sendo, assim, inviáveis as glosas dos saldos negativos de IRPJ utilizados em sede de compensação – eis que, como visto, o despacho decisório foi proferido somente em 2008, logo, posteriormente ao decurso do prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Por conseguinte, deve-se reformar parcialmente o acórdão ora recorrido, para que se reconheça a absoluta insubsistência da autuação, em função do decurso do prazo decadencial constante do art. 150, § 4º, do CTN.

[...]

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 07/12/2022 (fl. 947), foram oferecidas as contrarrazões ao recurso da contribuinte (fls. 948/954) em 14/12/2022, nas quais não questiona a admissão do recurso e afirma, em síntese que *“em se tratando da análise de Saldo Negativo de IRPJ, sem desdobramento em tributo a pagar no âmbito do feito, não se trata de lançamento de ofício, razão pela qual não há que se falar de contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação complementemente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária”*.

Ao final, requer que seja improvido o recurso especial da contribuinte.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial apontada em face do acórdão paradigma admitido (1402-01.014), porém julgo importando delimitar a discussão nos exatos termos em que discutida no paradigma e no recorrido.

No caso, a discussão revolve a ocorrência ou não de decadência, especificamente, quanto ao direito do Fisco exigir da contribuinte a comprovação de oferecimento das receitas que deram origem ao IRRF que compôs as parcelas de extinção dos tributos devidos que levaram a formação do saldo negativo, a despeito de ter sido comprovada a retenção.

Nestes termos, voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte.

Mérito

Como relatado, a recorrente alega que ao condicionar a comprovação do oferecimento das receitas à tributação para reconhecer o IRRF na apuração do saldo negativo, a autoridade administrativa estaria, por via transversa, revisando as bases de cálculo apuradas e respectivos saldos de imposto devido, informados nas suas DIPJ's, que já restavam homologadas tacitamente nos termos do art. 150, § 4º do CTN, restando alcançado pela decadência o ato decisório administrativo.

A PFN, ao revés, aponta que por não se tratar de lançamento de ofício tal prazo não se aplica em processos de restituição/compensação de saldo negativo de IRPJ.

Pois bem.

A questão da aplicação dos prazos decadenciais para a revisão da apuração do resultado informado pelo sujeito passivo em suas declarações, é bastante controversa no âmbito deste tribunal administrativo e envolve diversos aspectos.

Em se tratando da alteração pelo Fisco no resultado declarado pelo sujeito passivo por meio de ajustes à base de cálculo, uma vez ultrapassados os prazos decadenciais fixados no CTN, tenho me posicionado no sentido de que, embora não se trate efetivamente de lançamento para a cobrança das diferenças apuradas, o lapso temporal legal deve ser respeitado mesmo quando se trata de processos de restituição/compensação.

É nesse sentido o que restou decidido no Acórdão nº 9101-006.609¹, de 11/05/2023, em que este conselheiro foi designado para redigir o voto vencedor, conforme sintetizado na seguinte ementa:

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSIONADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO QUANTUM DEVIDO.

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição.

Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos. Na revisão pelo Fisco dos valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento. Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade administrativa, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa. A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSIONADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação. Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

¹ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). O colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial da PFN, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar-lhe provimento

Em suma, entendo que não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 e 173, inc. I do CTN aos processos de revisão de base de cálculo e do quantum devido pelo sujeito passivo no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Tal conclusão, todavia, não se aplica ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado e objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistente o próprio crédito.

Por isto, as parcelas que compõem a extinção/quitação do crédito podem ser examinadas e rejeitadas pelo Fisco, quando não comprovadas, dentro do prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, no caso de compensações ou até que se profira o despacho decisório, no caso de simples pedido de restituição, vez que, diferente das compensações, a lei não estabelece um prazo máximo para seu reconhecimento.

No presente caso, o reexame feito pela autoridade fiscal não alcança a apuração realizada pelo sujeito passivo, mas sim a comprovação do IRRF para fins de inclusão entre as parcelas extintivas do crédito tributário que compuseram o saldo negativo pleiteado.

Ocorre que, em se tratando de compensação do IRRF a lei exige, além da comprovação da retenção, que as respectivas receitas tenham sido oferecidas à tributação.

É o que dispõe o art. 2º, § 4º, III, da Lei 9.430/1996, *verbis*:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§ 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; (grifos acrescidos)

No mesmo sentido, dispõe a Súmula CARF nº 80:

Na apuração do IRPJ, a **pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.**

Neste caso, não se está diante de alteração da base de cálculo apurada pelo contribuinte, mas da necessidade de comprovação, exigida pela lei, do cômputo das receitas que deram origem ao IRRF na base de cálculo do imposto apurado, com vistas ao seu aproveitamento na saldo negativo apurado.

Ou seja, a exigência de comprovação do oferecimento das receitas à tributação prescinde de reapuração da base de cálculo efetuada pelo sujeito passivo.

Na mesma linha de entendimento, têm-se os acórdãos desta turma, conforme sumariado nas ementa, *verbis*:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR RETENÇÕES DE IRRF SOBRE RECEITAS CUJO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO NÃO RESTOU COMPROVADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA ALEGADA DECADÊNCIA.

Em se tratando de compensação de Saldo Negativo formado por retenções de imposto de renda na fonte (IRRF), o contribuinte possui o ônus de comprovar, no prazo de 5 (cinco) anos da declaração da compensação, o oferecimento da receita que lhe deu causa à tributação.

A decadência, na verdade, opera-se em relação ao tributo que se buscou compensar (débito compensado), não se subsumindo à homologação tácita os valores de IRRF declarados pelo contribuinte como formadores do Saldo Negativo compensado, mas cuja tributação da respectiva receita não restou comprovada pelo contribuinte.

(Acórdão nº 9101-006.306, de 14/09/2022 - relator: Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli)

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. POSSIBILIDADE.

Não se sujeita a prazo decadencial a confirmação dos requisitos legais de dedução de retenções na fonte, inclusive no que se refere ao oferecimento dos correspondentes rendimentos à tributação.

(Acórdão nº 9101-006.059, de 07/04/2022 - relatora: ex-Conselheira Andrea Duek Simantob)

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado