



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.904553/2015-00  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.983 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 8 de maio de 2024  
**Recorrente** YARA BRASIL FERTILIZANTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

SALDO NEGATIVO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência reporta fundamento que não foi invocado no acórdão recorrido para manter a glosa de estimativas compensadas na formação do saldo negativo pleiteado em restituição, mormente se as razões de recurso especial nada referem acerca do fundamento que, expresso no paradigma, poderia reformar as razões do despacho decisório para glosa das estimativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.983 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 11080.904553/2015-00

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-004.812, na sessão de 15 de outubro de 2020, no qual se decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior (relator) que votou por lhe negar provimento. Prejudicada a análise quanto à arguição de nulidade suscitada em recurso. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. EXAME DAS PARCELAS QUE COMPÕEM O SALDO NEGATIVO.

A homologação tácita (§ 5º. do art. 74 da Lei n.º. 9.430, de 1996) da compensação dos débitos de estimativa de determinado ano-calendário implica na desnecessidade de análise da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, restando desnecessária a confirmação destas parcelas que compõem o Saldo Negativo de IRPJ ou CSLL.

Adiante-se que houve embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Relator, noticiando a necessidade de retificação do relatório do julgado, em ponto *capaz de influenciar o resultado do julgamento anterior atingido*. A apreciação dos embargos de declaração no Acórdão n.º 1301-005.286 resultou na seguinte decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos com efeitos infringentes, para: a) afastar, com fulcro no decidido no Processo 11080.722344/2009-93, a ocorrência de homologação tácita da compensação das estimativas que se tencionava no âmbito da Dcomp 29400.29598.020807.1.3.116575 e b) à luz do disposto no item "a", não reconhecer qualquer valor como direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ referente ao AC/2007 e, assim, negar provimento ao Recurso Voluntário.

O litígio decorreu do indeferimento de pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2007 pela sucedida Fertibrás S/A. As estimativas liquidadas mediante compensação, deduzidas na apuração do saldo negativo, foram parcialmente confirmadas nos autos do processo administrativo n.º 11080.7223344/2009-93 e, no montante confirmado, juntamente com as retenções na fonte validadas, se mostraram inferiores ao IRPJ devido no período. Conforme demonstrativo de análise do direito creditório às e-fls. 539/540, as estimativas de janeiro a março/2007 foram parcialmente confirmadas e a estimativa de junho/2007 não foi confirmada.

A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada (e-fls. 651/666). Referida decisão assim pontua quanto às estimativas compensadas não confirmadas no despacho decisório:

PER/DCOMP 13222.74021.270207.1.3.11-4445: compensou débito de IRPJ, 2362, jan/2007, R\$ 502.188,91. Parcela homologada: R\$ 408.764,19. Valor não homologado: R\$ 93.424,72 (fl.290). Referido PER/DCOMP foi considerado tacitamente homologado pela DRJ/POA.

PER/DCOMP 18817.41577.270207.1.3.11-9021: compensou débito de IRPJ, 2362, jan/2007, R\$ 738.622,05. Parcela homologada: R\$ 217.055,12. Valor não homologado:

R\$ 521.566,93 (fl.291). Referido PER/DCOMP foi considerado tacitamente homologado pela DRJ/POA.

PER/DCOMP 23927.03287.290307.1.3.11-0153: compensou débito de IRPJ, 2362, fev/2007, R\$ 173.037,20. Compensação não homologada (fl.292). Referido PER/DCOMP foi considerado tacitamente homologado pela DRJ/POA.

PER/DCOMP 29400.29598.020807.1.3.11-6575: compensou débito de IRPJ, 2362, mar/2007, R\$ 31.714,14. Compensação não homologada (fl.295).

PER/DCOMP 29400.29598.020807.1.3.11-6575: compensou débito de IRPJ, 2362, jun/2007, R\$ 12.850,32. Compensação não homologada (fl.295).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, inicialmente sob a premissa de que todas as compensações de estimativas teriam sido homologadas tacitamente, deu provimento ao recurso voluntário da Contribuinte (e-fls. 757/775). Retificada esta premissa no julgamento dos embargos de declaração opostos pelo relator, e afastada a homologação tácita da estimativa de *Março/2007, no valor de R\$ 31.714,14 e Estimativa Competência: Abril/2007, no valor de R\$ 12.850,32, totalizando os R\$ 44.540,46*, concluiu-se que não haveria direito creditório a ser reconhecido à Contribuinte, negando-se provimento ao recurso voluntário.

A PGFN manifestou ciência às e-fl. 792, sem apresentar recurso.

Cientificada em 08/06/2022 (e-fl. 796), a Contribuinte interpôs recurso especial em 23/06/2022 (e-fls. 798/857) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 861/869, do qual se extrai:

Conforme resta claro na transcrição acima, a Recorrente expressamente afirmou que a matéria que alega ter sido interpretada de maneira divergente pelo Acórdão recorrido se refere à “decadência do direito da Fazenda para se manifestar sobre o pedido de restituição”.

No entanto, em análise ao seu inteiro teor, verifica-se que **o Acórdão paradigma nº 1803-002.353 em nenhum momento aborda esse tema**. Isto posto, seria o caso de se concluir que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial ora suscitada.

Todavia, no Acórdão nº 1803-002.353, apontado pela Recorrente como paradigma, a questão que se encontra no cerne da sua *ratio decidendi* refere-se a matéria que foi prequestionada na decisão ora recorrida, e diz respeito à formação de saldo negativo de IRPJ por estimativas mensais ainda que suas compensações não tenham sido homologadas. Inclusive, naquela decisão paradigma adotou-se entendimento que posteriormente veio a ser cristalizado na Súmula CARF nº 177, vinculante, segundo a qual, “estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação”.

Essa observação somente ganha relevo neste exame de admissibilidade em razão do seguinte parágrafo, encontrado no Recurso Especial logo abaixo da tabela contendo o cotejamento elaborado pela Recorrente:

Desta forma, **enquanto o Acórdão paradigma entendeu que quando o saldo negativo for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário**, o Acórdão recorrido deixa de reconhecer tal nulidade e refere ser indevida a restituição do crédito aqui pleiteado, havendo, desta forma, enriquecimento ilícito do erário federal.

(destaque ora acrescido)

Portanto, a situação que ora se apresenta é a seguinte. Muito embora no início de sua peça a Recorrente tenha identificado como matéria divergente a “decadência do direito da Fazenda para se manifestar sobre o pedido de restituição”, efetivamente apontou como paradigma decisão que trata da matéria “formação de saldo negativo de IRPJ por

estimativas mensais ainda que suas compensações não tenham sido homologadas”, e ao final apresentou sua conclusão acerca de divergência quanto a essa última matéria.

Isto posto, apesar da precariedade da demonstração da divergência elaborada pela Recorrente, **entendo que o dissídio jurisprudencial encontra-se efetivamente demonstrado**, haja vista que na decisão recorrida constou “que somente caso houvesse evidência de cobrança dos referidos valores pendentes [estimativas cujas compensações não foram homologadas], consoante apurados no âmbito do Processo 11080.722344/2009-93, seria de se cogitar de eventual cobrança em duplicidade que justificasse o reconhecimento do Saldo Negativo em análise, à luz da teleologia do PN Cosit n.º. 02, de 2018”; enquanto que no Acórdão paradigma, em situação análoga, restou assentado que “glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário”. (*destaques do original*)

A Contribuinte assim afirma o prequestionamento da matéria em seu recurso especial:

As matérias objeto do Recurso Especial foram expressamente enfrentadas pelo Acórdão de origem e se relacionam, basicamente, a decadência do direito da Fazenda para se manifestar sobre o pedido de restituição da Recorrente, na medida em que transcorridos mais de cinco anos entre a protocolização do PER e a expedição do despacho decisório.

O acórdão recorrido restou ementado da seguinte forma:

[...]

Portanto, da simples análise da ementa do julgado ora recorrido, resta evidente que a matéria de fundo, objeto do recurso foi enfrentada pelos julgadores, ainda que estes considerem ou não a homologação de parte das compensações das estimativas da DCOMP 29400.29598.020807.1.3.116575.

Na sequência, refere a legislação tributária interpretada de forma divergente nos seguintes termos:

Ademais, visando atender à condição objetiva de evidenciar os dispositivos legais questionados no Recurso Especial, a Recorrente informa que são questionados em especial os seguintes artigos da legislação: Artigos 150, 173 e 174 do Código Tributário Nacional e 74 da Lei n.º 9.430/96.

E, ao demonstrar a divergência em face do paradigma n.º 1803-002.353, diz que:

O Acórdão ora recorrido contraria a interpretação que foi dada pelo Acórdão n. 1803002.353 – 3ª Turma/CARF (Doc. 02), pois a partir do momento que o contribuinte se apropria de saldo negativo na DIPJ, o Fisco passa a ter cinco anos para se manifestar sobre esse crédito, sob pena de decadência para a glosa eventualmente cabível.

Abaixo o inteiro teor da ementa e dispositivo do julgado. In verbis:

[...]

O Acórdão paradigma examinou situação similar a destes autos, naquela oportunidade foi reconhecido que, a fiscalização não poderia retroagir a período superior aos últimos cinco anos para modificar o saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas acumuladas pelo contribuinte. Vejamos:

[...]

O quadro seguinte faz referência ao Acórdão n.º 3402-007.134 como paradigma e ao Acórdão n.º 3402-009.672 como recorrido. De toda a sorte, a transcrição das ementas e das decisões nele contidas correspondem ao recorrido e ao paradigma indicado. Na sequência, a Contribuinte prossegue assim consignando:

A divergência de interpretações da legislação fica evidente, até mesmo porque o acórdão recorrido não abordou nenhuma das nulidades apontadas pela Recorrente em todas as suas manifestações, tratou apenas de referir que por não ter sido reconhecida a homologação tácita de todas as compensações vinculadas a DCOMP objeto do PAF n.º 11080.722344/2009- 93 perde o contribuinte o direito à restituição dos valores objeto do PER em análise nestes autos.

Desta forma, enquanto o Acórdão paradigma entendeu que quando o saldo negativo for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário, o Acórdão recorrido deixa de reconhecer tal nulidade e refere ser indevida a restituição do crédito aqui pleiteado, havendo, desta forma, enriquecimento ilícito do erário federal.

Depois de afirmar a *inexistência de outras vedações para o recurso ser admitido*, a Contribuinte passa a sintetizar os fatos e a apresentar os argumentos de mérito nos seguintes termos:

A Recorrente apresentou Pedido de Restituição - PER n.º 11964.12107.291210.1.2.02-4779 de saldo negativo IRPJ ano-calendário 2007 no valor de R\$ 19.789,87. O crédito em questão é constituído por IRPJ Retido na Fonte e Estimativas Compensadas com Outros Tributos.

Por intermédio do Despacho Decisório n.º 102768181 de 03/07/2015, o direito creditório não foi reconhecido, conforme segue:

[...]

Em resumo, com relação ao ano-calendário de 2007 a Recorrente apurou lucro real de R\$ 8.431.875,53, mas havia sido pago R\$ 19.789,87 através de retenção na fonte, conforme detalhamento abaixo. Ato contínuo, foi transmitida a PER n.º 11964.12107.291210.1.2.02-4779, solicitando o ressarcimento do montante pago à maior, 19.789,87 (IRRF), à Receita Federal.

No entanto, a Receita Federal não homologou a totalidade das DCOMPs, mas apenas o pagamento no valor de R\$ 19.789,87 (IRRF), restando assim indeferida a restituição deste montante, em face da diferença de R\$ 812.803,44:

[...]

A diferença, equivalente a R\$ 812.803,44, corresponde aos valores não homologados nas DCOMPs acima, os quais foram objeto e análise nos autos dos processos n.ºs 11080.722344/2009-93, 11080.721813/2011-71, 18336.002053/2005-51, 18336.002060/2005-53 e 11080.725589/2012-78, o que, segundo o despacho decisório, subtrai desses valores os atributos da certeza e liquidez, motivo pelo qual devem ser deduzidos do saldo negativo de IRPJ.

Apresentada manifestação de Inconformidade pela Recorrente a mesma restou integralmente improcedente. Discordando dos termos da referida decisão, foi apresentado Recurso Voluntário, pelas razões que serão expostas a seguir e que, inicialmente, foram acolhidas pelos Conselheiros do CARF, mas, posteriormente afastadas após oposição de embargos infringentes pelo Conselheiro Relator.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, impõe a indicação da motivação da decisão e de seus pressupostos de direito.

Desde a sua manifestação de inconformidade a Recorrente vem alegando que o despacho decisório não havia sido motivado e, ao se afastar o reconhecimento da homologação tácita em decisão administrativa já definitiva em outro processo, há clara violação ao Princípio da Segurança Jurídica.

Além desta nulidade, é de se referir a impossibilidade de recomposição da base de cálculo relativa a períodos atingidos pela decadência.

Como já referido, as DCOMPS não homologadas no v. acórdão recorrido são as seguintes:

[...]

As DCOMPS acima foram transmitidas há mais de cinco anos contados da expedição do despacho decisório. Veja-se, a transmissão das DCOMPS grifadas em amarelo no ano de 2007, enquanto que o despacho decisório foi datado em 03/07/2015.

Portanto, considerando-se a data de emissão do despacho decisório, tem-se que ele somente poderia abranger DCOMPS transmitidas após 03/07/2010, cinco anos antes. Todas as DCOMPS transmitidas antes desta data estão tacitamente homologadas.

Isto está previsto no art. 74 da Lei n. 9430/961, desta forma, ao contrário do quanto sustentado no v. acórdão recorrido, tendo em vista a homologação da compensação representar o encontro de contas entre débitos e créditos, após transcorrido o prazo para implemento da condição resolutória e, conseqüentemente, ocorrida a homologação tácita, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, não caberiam questionamentos quanto à certeza e liquidez do crédito informado para a compensação.

Em se tratando de declaração de compensação, quem declara a certeza e liquidez do crédito é o contribuinte quando o apresenta para compensação, cabendo à Fazenda Nacional, exercendo o seu papel de agente fiscalizador, apreciar as provas pertinentes para confirmar (ou não) a compensação declarada por meio do referido documento.

Não havendo contestação da declaração apresentada pelo contribuinte no tempo estabelecido no parágrafo 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, estaria esgotado o prazo para a Fazenda Pública cumprir seu papel de agente fiscalizador, tornando-se irrefutável a declaração do contribuinte de que o referido crédito possui os atributos de certeza e liquidez, como dispõe o art. 170 da Lei n.º 5.172 - Código Tributário Nacional (CTN), de 25 de outubro de 1966, estando os débitos, portanto, definitivamente extintos por compensação.

Com efeito, a lei atribui à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) prazo máximo para verificação da compensação declarada pelo sujeito passivo, findo o qual não caberia mais pronunciamento a respeito dessa compensação, e o débito fica definitivamente extinto.

De acordo com o art. 170 do CTN, a compensação de débitos tributários só é autorizada com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Extinto o débito por compensação, ainda que tacitamente homologada, não há que se questionar a certeza e liquidez do crédito envolvido nessa operação.

Se as autoridades fiscais permaneceram inertes ao longo dos cinco anos seguintes àqueles em que os fatos ocorreram, a atividade exercida pela Recorrente na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não mais pode ser questionada, seja pela decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, seja pela homologação tácita da atividade realizada pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação.

O IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujas normas atribuem ao sujeito passivo o dever de realizar os atos materiais relativos à apuração e ao recolhimento do tributo devido, independentemente de prévia manifestação por parte da administração tributária, que dispõe de um prazo de cinco anos para posterior homologação da atividade exercida pelo contribuinte.

No caso de encerramento deste prazo de cinco anos sem manifestação expressa por parte do fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pelo contribuinte, com a conseqüente extinção do direito da autoridade administrativa recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício.

Para demarcar com precisão os limites temporais que cerceiam a atuação das autoridades fiscais, é preciso ter em mente que o ato de homologação manifestado pela administração tributária não alcança somente o pagamento do tributo antecipado, mas também os atos materiais de apuração do crédito tributário realizados pelo sujeito

passivo, especialmente a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido.

Assim, considerando que a atividade de homologação recai sobre a apuração do crédito tributário feita pelo contribuinte, é evidente que após o decurso do prazo decadencial para homologação, o Fisco não pode mais recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com o objetivo de efetuar ajustes que repercutirão no cálculo dos tributos devidos em anos calendários subsequentes, ainda não atingidos pela decadência.

Dessa forma, ao contrário do quanto sustentado no v. acórdão recorrido, tendo em vista a homologação da compensação representar o encontro de contas entre débitos e créditos, após transcorrido o prazo para implemento da condição resolutória e, conseqüentemente, ocorrida a homologação tácita, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, não caberiam questionamentos quanto à certeza e liquidez do crédito informado para a compensação.

Em sua acepção técnica, a atividade de homologação consiste na confirmação, pela autoridade competente, dos atos materiais praticados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, em substituição à autoridade fiscal. É evidente que o objeto da homologação não se restringe ao recolhimento do tributo feito pelo contribuinte, uma vez que o pagamento constitui simples modalidade de extinção do crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), atividade esta que sempre esteve sob a responsabilidade do contribuinte, e que não se confunde com a realização do lançamento.

**Logo, o ato administrativo de homologação atinge não apenas o pagamento realizado pelo contribuinte, mas também a própria apuração do respectivo crédito tributário, a qual se torna imutável após a homologação tácita.**

**O fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. O procedimento de revisão da apuração feita pela Recorrente somente poderia ter sido feito dentro do prazo de cinco anos de que dispõe a autoridade administrativa para efetuar a constituição do crédito tributário, contados a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.**

Além do paradigma disposto acima, é de se destacar que este Conselho já proferiu decisões neste mesmo sentido, como por exemplo no julgamento dos acórdãos n.ºs 0105594 e 10706061.

Como se pode extrair dos julgados citados, a jurisprudência administrativa é assente no sentido de que a Administração Tributária não pode alterar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos atingidos pela decadência, nem tampouco questionar os registros contábeis e fiscais efetuados pelo sujeito passivo, principalmente em relação a fatos que nascem ou se formam em um determinado exercício, mas repercutem em vários exercícios subsequentes.

Aplicando-se a jurisprudência acima ao caso ora em análise, percebe-se claramente que o fisco não pode negar o direito creditório da Recorrente, seja com base em supostas diferenças entre os valores informados em sua DIPJ. Esse procedimento equivale a efetuar um lançamento de ofício relativo aos períodos anteriores, uma vez que ao não reconhecer o direito creditório questionado referente a saldo negativo IRPJ há um juízo de valor da fiscalização acerca da correção dos saldos de prejuízos fiscais, o que é completamente inadmissível em relação a um período alcançado pela decadência.

Por todo o exposto, deve ser julgado procedente o presente recurso especial, com o conseqüente deferimento do direito creditório pleiteado, nos termos da fundamentação. *(destaques do original)*

Ao final, o pedido recursal é no sentido de que o pleito seja conhecido e provido para reforma do Acórdão recorrido com o reconhecimento da nulidade deste, em face da violação ao Princípio da Segurança Jurídica e da Ampla Defesa, além de reconhecer a homologação tácita dos créditos tributários relativos à PER, já que transmitida à RFB mais de

*cinco anos antes do despacho decisório, visto que a compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, pois equivalente ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo).*

Os autos foram remetidos à PGFN em 02/05/2023 (e-fls. 870), e retornaram em 03/05/2023 com contrarrazões (e-fls. 871/881) nas quais defende o improvimento do recurso especial no tema “formação de saldo negativo de IRPJ por estimativas mensais ainda que suas compensações não tenham sido homologadas”, concluindo que *pensar em contrário significa dar ao contribuinte crédito que o mesmo não possui* e afirmando que *esse tem sido o entendimento do Órgão Central, conforme Ementa da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 16/2012*, que não foi transcrita na peça apresentada.

## Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

### Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O exame de admissibilidade tomou por premissa que a matéria arguida pela Contribuinte seria *formação de saldo negativo de IRPJ por estimativas mensais ainda que suas compensações não tenham sido homologadas*, mas ponderou que:

Em análise à argumentação acima reproduzida, a primeira observação a ser registrada diz respeito à identificação da decisão apontada pela Recorrente como paradigma. Muito embora a Recorrente tenha se referido ao paradigma como sendo o Acórdão n.º 1803-002.353, na tabela que elaborou constou no título da primeira coluna o seguinte: “Acórdão n. 3402-007.134 (Paradigma)”.

Pois bem, em análise aos Acórdãos n.º 1803-002.353 e n.º 3402-007.134 verifica-se que a ementa que fora efetivamente reproduzida pela Recorrente, tanto no texto de seu apelo quando na tabela ali encontrada, refere-se ao Acórdão n.º 1803-002.353, de modo que essa será a decisão considerada como paradigma neste exame.

Por oportuno, cumpre destacar que esta conclusão é corroborada pelo fato de que, às fls. 811 e 812, a Recorrente anexou ao seu apelo especial o acompanhamento processual referente ao processo n.º 10805.901102/2008-06, em que fora proferido o Acórdão n.º 1803-002.353, e não o Acórdão n.º 3402-007.134.

Feita essa observação, passo à identificação da matéria ora suscitada como divergente.

Conforme se verifica no excerto de seu apelo, acima reproduzido *ipsis litteris*, a Recorrente assim identificou a matéria divergente:

[...]

Conforme resta claro na transcrição acima, a Recorrente expressamente afirmou que a matéria que alega ter sido interpretada de maneira divergente pelo Acórdão recorrido se refere à “decadência do direito da Fazenda para se manifestar sobre o pedido de restituição”.

No entanto, em análise ao seu inteiro teor, verifica-se que **o Acórdão paradigma n.º 1803-002.353 em nenhum momento aborda esse tema**. Isto posto, seria o caso de se concluir que não restou demonstrada a divergência jurisprudencial ora suscitada.

Todavia, no Acórdão n.º 1803-002.353, apontado pela Recorrente como paradigma, a questão que se encontra no cerne da sua *ratio decidendi* refere-se a matéria que foi prequestionada na decisão ora recorrida, e diz respeito à formação de saldo negativo de

IRPJ por estimativas mensais ainda que suas compensações não tenham sido homologadas. Inclusive, naquela decisão paradigma adotou-se entendimento que posteriormente veio a ser cristalizado na Súmula CARF n.º 177, vinculante, segundo a qual, “estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação”.

Essa observação somente ganha relevo neste exame de admissibilidade em razão do seguinte parágrafo, encontrado no Recurso Especial logo abaixo da tabela contendo o cotejamento elaborado pela Recorrente:

Desta forma, **enquanto o Acórdão paradigma entendeu que quando o saldo negativo for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário**, o Acórdão recorrido deixa de reconhecer tal nulidade e refere ser indevida a restituição do crédito aqui pleiteado, havendo, desta forma, enriquecimento ilícito do erário federal.

(destaque ora acrescido)

[...] *(destaques do original)*

As alegações de mérito deduzidas pela Contribuinte em seu recurso especial não deixam dúvida que sua insurgência se dirige à glosa de estimativas compensadas há mais de cinco anos da data de ciência do despacho decisório que, nestes autos, indeferiu a restituição pleiteada. As estimativas foram compensadas em declarações apresentadas ao longo de 2007 e o despacho decisório que analisou o pedido de restituição de saldo negativo formado por tais estimativas está datado de 03/07/2015. Sob esta ótica, defende que, homologadas tacitamente as compensações declaradas, o Fisco não poderia mais questioná-las, assim como não mais poderia recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e afetar períodos futuros não alcançados pela decadência. E assim finaliza sua argumentação:

Aplicando-se a jurisprudência acima ao caso ora em análise, percebe-se claramente que o fisco não pode negar o direito creditório da Recorrente, seja com base em supostas diferenças entre os valores informados em sua DIPJ. Esse procedimento equivale a efetuar um lançamento de ofício relativo aos períodos anteriores, uma vez que ao não reconhecer o direito creditório questionado referente a saldo negativo IRPJ há um juízo de valor da fiscalização acerca da correção dos saldos de prejuízos fiscais, o que é completamente inadmissível em relação a um período alcançado pela decadência.

Por todo o exposto, deve ser julgado procedente o presente recurso especial, com o consequente deferimento do direito creditório pleiteado, nos termos da fundamentação.

Os termos da divergência jurisprudencial também referem a *impossibilidade de recomposição da base de cálculo relativa a períodos atingidos pela decadência*. Contudo, o quadro que extrai do paradigma o excerto caracterizador da divergência, embora indique se referir ao paradigma n.º 3402-007.134, traz a ementa do paradigma n.º 1803-002.353 que, de fato, aborda a matéria admitida:

DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITOS COM CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. DUPLA COBRANÇA.

A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive a composição do saldo negativo.

Glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada – implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário.

Mesmo que haja decisão administrativa não homologando a compensação de um débito de estimativa essa parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo.

Esta decisão poderia induzir alguma divergência em face do recorrido no ponto em que, na apreciação dos embargos de declaração, assim conclui no excerto também destacado pela Contribuinte na demonstração da divergência jurisprudencial:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos com efeitos infringentes, para: a) afastar, com fulcro no decidido no Processo 11080.722344/2009-93, a ocorrência de homologação tácita da compensação das estimativas que se tencionava no âmbito da Dcomp 29400.29598.020807.1.3.116575 e b) à luz do disposto no item "a", não reconhecer qualquer valor como direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ referente ao AC/2007 e, assim, negar provimento ao Recurso Voluntário.

A questão é que, a partir desta indicação, é preciso recorrer aos votos proferidos nos Acórdãos n.º 1301-004.812 e 1301-005.286 e, ao constatar que o não reconhecimento do direito creditório se dá pela reforma da premissa de que as DCOMP, por meio das quais foram liquidadas *Estimativa Competência: Março/2007, no valor de R\$ 31.714,14 e Estimativa Competência: Abril/2007, no valor de R\$ 12.850,32, totalizando os R\$ 44.540,46*, não tiveram a homologação tácita declarada no processo administrativo n.º 11080.722344/2009-93, inferir que assim subsistiria o impedimento calcado na não-homologação dessas compensações, apontado no despacho decisório que glosou estas e outras estimativas na composição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2007

Evidente, assim, que até mesmo para extrair o prequestionamento na matéria admitida é necessário promover inferências, vez que, embora tenha sido alegado em recurso voluntário a ocorrência de cobrança em duplicidade pela glosa de estimativas compensadas, a discussão tomou outro rumo nos acórdãos recorridos em razão da arguição intermediária de homologação tácita de tais compensações, como se vê nos termos da defesa relatada no Acórdão n.º 1301-004.812:

v) Quanto à duplicidade de procedimentos administrativos, cita que as PER/DComps por meio das quais a contribuinte pagou as estimativas foram totalmente questionadas em manifestações de inconformidade as quais tiveram a questão de mérito prejudicada, já que foi reconhecida a homologação tácita. E, caso tivessem sido indeferidos os créditos e as respectivas manifestações de inconformidade definitivamente no CARF, tais créditos tributários poderiam ter sido cobrados judicialmente pela Fazenda Nacional, que iria inscrevê-los em Dívida Ativa, salvo alguma hipótese de suspensão de exigibilidade prevista em lei, para fins de recolhimento dos valores devidos com multa e juros;

Daí que, no julgamento do recurso voluntário, inicialmente a maioria do Colegiado *a quo* entende que as estimativas compensadas e homologadas tacitamente podem compor o saldo negativo, mas, uma vez afastada a ocorrência de homologação tácita no julgamento dos embargos de declaração, conclui que a glosa das estimativas deveria subsistir, sem nada reconhecer de direito creditório à Contribuinte. Neste contexto, a Contribuinte deveria ter embargado a decisão para que houvesse manifestação quanto à sua objeção à glosa das estimativas compensadas em razão da possibilidade de cobrança administrativa daqueles débitos.

Ou seja, ainda que haja indicativo na demonstração do dissídio de que a Contribuinte vislumbrou alguma divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma n.º 1803-002.353, fato é que não há prequestionamento acerca do tema que teve seguimento, vez que não basta a questão ser deduzida em recurso voluntário: é necessária sua apreciação pelo Colegiado *a quo*. Para além disso, não há, no recurso especial, razões de mérito que expressem o posicionamento da Contribuinte acerca desta divergência jurisprudencial. Por fim, não há correspondência entre as razões de mérito e a decisão expressa no paradigma – que

se circunscreve à impossibilidade de glosa de estimativas compensadas que, caso não homologadas, são passíveis de cobrança<sup>1</sup> -, a dispensar qualquer cogitação acerca de eventual necessidade de complementação do exame de admissibilidade.

Adicione-se que a argumentação de mérito trazida em recurso especial – que não é abordada em momento algum do paradigma - foi deduzida, também, em recurso voluntário, mas restou afastada com fundamento na circunstância específica de se estar tratando, aqui, de pedido de restituição, e não de declaração de compensação. É o que consta do voto vencido do Acórdão n.º 1301-004.812:

8. Ou seja, cediço que o legislador, na forma do parágrafo supra, cingiu os efeitos da homologação tácita à extinção, por compensação, de débitos constantes de declaração de compensação de iniciativa do sujeito passivo (DComp), nada havendo no referido dispositivo que remeta a uma eventual “homologação tácita de Saldo Negativo de IRPJ ou CSLL” quando da apreciação de Pedido Eletrônico de Restituição (PER) tal como o aqui analisado, ainda que tal Saldo Negativo esteja correlacionado à compensação de estimativas mensais do ano-calendário a que se refere.

9. Mais especificamente in casu, não se confunde, assim, a extinção por compensação da estimativa pleiteada no âmbito das DComps nos. 13222.740212.702071.3.11-4445, 18817.415772.702071.3.11-9021, 23927.032872.903071.3.11-0153 e 29400.29598.020807.1.3.11-6575. com a restituição que aqui se requer, o que é objetivamente evidenciado pelo fato de que enquanto se tenciona, em um caso, extinguir o débito de estimativa de IRPJ referente aos períodos de apuração de 01/2007, 02/2007, 03/2007 e 06/2007, no outro se está (aqui) a analisar pedido de repetição de indébito.

10. Trata-se, assim, de pleitos distintos, ainda que correlacionados, limitando-se, todavia, a possibilidade de consideração de eventuais efeitos de transcurso do prazo previsto no referido art. 74, §5º. da Lei no. 9.430, de 1996, à apreciação daquele outro processo.

Note-se, inclusive, que a arguição de homologação tácita também foi estendida, em recurso voluntário, à imutabilidade de saldos negativos por decurso do prazo decadencial, e o citado voto vencido assim complementou:

14. Também, 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 verificação 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.

15. Refere-se o citado art. 150, § 4º. à homologação do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, instituto intrinsecamente relacionado ao crédito tributário, rejeitando este Conselheiro, com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, a tese de que tal homologação se estenderia à atividade de apuração do contribuinte como um todo, de forma a se poder decretar, também, a imutabilidade, por força da fluência do prazo decadencial, de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL apurados e posteriormente objeto de pedido de restituição e/ou de utilização em declarações de compensação.

16. Em linha com tal entendimento, cita-se o teor do Acórdão CSRF no. 9101-003.994, adotando-se os seguintes excertos do voto vencedor daquele julgado, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura, como razões de decidir adicionais, verbis:

[...]

17. Resumidamente, a partir do acima exposto, entende-se plenamente cabível a verificação da liquidez e certeza do direito creditório que se buscou, in casu, utilizar

---

<sup>1</sup> Entendimento confirmado no Acórdão n.º 9101-004.131, que negou provimento a recurso especial da PGFN interposto contra o paradigma n.º 1803-002.353.

para compensação do valor devido a título de estimativa de IRPJ em litígio, rejeitando-se que deva ser tal valor imediatamente validado e reconhecido como direito creditório, ainda que se esteja diante de hipótese de homologação tácita de tais débitos e ainda que já tivessem transcorridos, até a data de ciência do despacho decisório pelo contribuinte (ocorrida em 13/07/2015, cf. e-fl. 538), mais de 5 anos desde a ocorrência do fato gerador de IRPJ em análise, ocorrido em 2007.

18. A partir de tal digressão, rejeitam-se, destarte: a) a necessidade, alegada pela Recorrente, de reconhecimento do montante de direito creditório em litígio decorrente da homologação tácita declarada no âmbito do Processo 11080.722344/2009-93 e b) a impossibilidade de análise do referido direito creditório, por fluência do prazo decadencial.

E, será somente nesta abordagem subsequente que o voto do relator restará vencido:

20. Por sua vez, quanto à realização de análise de liquidez e certeza do direito creditório em litígio, de se notar que se está a tratar de direito alegado cuja origem decorre da apuração de PIS/COFINS e já objeto de análise anterior no âmbito do referido processo 11080.722344/2009-93 (consoante e-fls. 85 a 87, 279 a 282 e 502 a 513). A propósito, entendo que não merece qualquer reparo a conclusão ali atingida, no sentido de reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado, de forma que permaneça como saldo de principal de estimativa de IRPJ referente aos períodos de 01/2007, 02/2007, 03/2007 e 06/2007 (assim, não dotado de liquidez e certeza) o montante de R\$ 832.593,31 (vide e-fl. 318, 319, 320 e 323), inexistindo assim Saldo Negativo de IRPJ a ser restituído.

Em sentido oposto, o voto vencedor afirmará que a homologação tácita da compensação, verificada no processo administrativo nº 11080.722344/2009-93, impediria a glosa das estimativas nestes autos:

Conforme mencionado, a estimativa não confirmada se refere à Dcomp. nº 10453.40744.230206.1.3.11-3246, cuja análise ocorreu no processo nº 11080.722344/2009-93. Naqueles autos restou reconhecida a homologação tácita da referida Dcomp, pelo decurso do prazo de cinco anos entre a sua transmissão e o respectivo Despacho Decisório.

Assim, no entendimento do contribuinte, não cabe mais questionamentos quanto à certeza e liquidez do crédito em litígio, pois a aludida homologação acarreta a impossibilidade de exigência do débito compensado, bem como de questionamento acerca da certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação.

É de se dar razão ao contribuinte.

Com efeito, em se tratando de declaração de compensação, o contribuinte declara o crédito que afirma ser titular, devendo a Fazenda Nacional apreciar as provas pertinentes para confirmar (ou não) a compensação declarada, no prazo estabelecido em lei (parágrafo 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996). Não apreciando neste prazo, estaria esgotado seu direito de glosar a compensação declarada, tornando-se irrefutável a declaração do contribuinte, tornando-se, assim, extintos os débitos discriminados naquele instrumento.

Logo, a homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo impossibilita a verificação da certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação.

[...]

Assim é que, reformada a premissa de as DCOMP estarem homologadas tacitamente, é negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte em sede de embargos com efeitos infringentes, no Acórdão nº 1301-005.286, sem qualquer debate acerca da duplicidade de cobrança que disto resultaria.

No recurso especial, portanto, a Contribuinte não confronta o fundamento assim exposto para, ao final, ser improvido seu recurso voluntário.

Logo, ainda que se possa cogitar de incompatibilidade entre a Súmula CARF n.º 177 e a motivação para glosa das estimativas validadas no acórdão recorrido, a única divergência jurisprudencial que poderia ser cogitada se situaria no confronto entre o despacho decisório de indeferimento do pedido de restituição, o paradigma indicado e a referida Súmula, a evidenciar que a questão não foi decidida sob estes contornos no acórdão recorrido e sequer é confrontada sob estes contornos nas razões de mérito do recurso especial interposto pela Contribuinte.

Na ausência de prequestionamento da matéria no acórdão recorrido, por falta de apreciação do questionamento trazido em recurso voluntário, e diante de razões recursais que não guardam correspondência com a divergência jurisprudencial que poderia ser cogitada a partir do paradigma indicado, impõe-se concluir que o recurso especial não cumpriu os requisitos para sua admissibilidade.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora