



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13804.000928/2002-51
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.422 – 1ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.
Recorrente CARGILL AGRÍCOLA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA FORMAÇÃO DO CRÉDITO.

Nos termos da legislação, o fisco dispõe do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo. Dentro deste prazo, todos os elementos formadores do crédito reclamado pelo contribuinte são passíveis de análise e verificação pelo fisco, com a finalidade de atestar a liquidez e certeza do direito creditório alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

CARGILL AGRÍCOLA S/A recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls. 2240/2253, contra o acórdão nº 1401-001.601 (e-fls. 2210/2229), de 05/04/2016, que, por maioria de votos, afastou a preliminar de decadência de revisar os saldos negativos, e, no mérito, por unanimidade de votos, DEU provimento PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer as despesas com amortização de ágio no valor de R\$ 41.027.474,86, bem assim para considerar comprovado o IRRF no valor de R\$ 2.780.732,68.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA FORMAÇÃO DO CRÉDITO.

Nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um crédito reclamado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para o contribuinte pleitear seu direito de repetição e, exercendo-o por meio da compensação, no prazo para o Fisco homologar a correspondente declaração. Desde que dentro deste último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do crédito indicado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001

SURGIMENTO DO ÁGIO. DEPENDÊNCIA DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS. MOMENTO DA VERIFICAÇÃO.

A verificação de que empresas envolvidas em reorganizações societárias são ou não independentes para fins de oponibilidade do planejamento ao Fisco deve focar nas operações que deram o surgimento ao ágio e não nas incorporações posteriormente realizadas. Por uma razão lógica é certo que após a aquisição de participação societária relevante com o surgimento do ágio as empresas envolvidas deixarão de ser independentes.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. DEMONSTRAÇÃO. NECESSIDADE.

A demonstração do fundamento econômico do lançamento do ágio deve ser arquivada como comprovante da escrituração para que a correspondente amortização seja dedutível.

COMPENSAÇÃO. IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

A parcela do saldo negativo referente ao imposto retido na fonte deduzido na apuração somente pode ser compensada se o contribuinte provar a referida retenção e a tributação do correspondente rendimento.

A Recorrente apontou divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1401-001.601, e outras decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no que toca às seguintes questões: i) Prazo decadencial quanto à revisão do direito creditório invocado em pedido de restituição/compensação; ii) Comprovação da rentabilidade futura por meio de documentos independente do laudo contábil.

No entanto, o Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 2327/2332), de 25 de outubro de 2016, deu seguimento *parcial* ao recurso, apenas com relação à *primeira matéria*. Interposto agravo (e-fls. 2339/2343) pela recorrente contra esta decisão, o mesmo foi rejeitado pelo Despacho do Presidente da CSRF (e-fls. 2345/2350).

Remanesce o litígio, portanto, somente com relação à primeira matéria (prazo decadencial quanto à revisão do direito creditório invocado em pedido de restituição/compensação).

Para comprovar a divergência suscitada com relação ao ponto, foi apresentado como paradigma o acórdão **1302-001.635**, do qual transcrevo a ementa:

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA. A homologação pela autoridade administrativa, seja formal ou tácita, não recai somente sobre o pagamento, mas sim sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. REVISÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO FISCAL E CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE. A homologação tácita do lançamento recai sobre a própria apuração do IRPJ, não havendo, assim, fundamento legal que permita a revisão da apuração do lucro fiscal e contábil, pois este se tornou imutável, seja para lançar tributo, seja para glosa do saldo negativo disponível.

Alega a recorrente, em síntese, que o CARF não poderia ter afastado a preliminar de decadência do direito de lançar, pois seria incontroverso nos autos que a retificação de ofício da DIPJ/2002, realizada pela fiscalização em 23/02/2007, resultou na “reapuração do lucro real da Recorrente referente ao ano de 2001, mesmo após o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º do CTN”.

Sustenta que a fiscalização deveria se ater exclusivamente à verificação das estimativas pagas ou compensadas e ao IRRF do próprio ano, e que o fisco não poderia, em

hipótese alguma, *“reapurar a base de cálculo do tributo mediante glosa de despesas, dentre as quais, de maior relevância, a amortização do ágio relativo à aquisição de três empresas no período”*, com a alegada finalidade de confirmar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

Afirma que a fiscalização, ao realizar a *“revisão da DIPJ/2002, glosando despesas e aumentando o lucro tributável”*, culminando na apuração de IRPJ a pagar no valor de R\$ 8.462.628,13, *“realizou evidente lançamento de ofício”*, nada obstante tenha denominado tal procedimento de *“simulação da DIPJ/2002”* e tenha afirmado que o expediente *“não implicou em retificação de ofício da DIPJ/2002”*, mesmo entendimento que foi esposado pela DRJ e pelo CARF, que mantiveram a glosa de amortização de ágio, integralmente e parcialmente, respectivamente.

Conclui que, estando presentes todas as características definitórias do ato de lançamento, não se pode pretender atribuir outro nome à atividade exercida pela fiscalização, não havendo outra forma de a Autoridade Fiscal glosar despesa com amortização de ágio e recompor a apuração de base tributável apurada pelo contribuinte que não por meio do lançamento de ofício, o qual até o momento ainda não foi lavrado.

Ao final, a Recorrente requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, *“com o consequente reconhecimento dos efeitos da decadência”*.

Cientificada do recurso especial interposto pelo Contribuinte, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, aduzindo que a decisão recorrida deve ser mantida por suas próprias razões, pois o saldo negativo, *“enquanto crédito apontado em sede de compensação pelo interessado, não se submete ao prazo decadencial para o lançamento, previsto nos art. 150, § 4º e art. 173 do CTN”*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento, na forma como foi admitido.

Defende o contribuinte que o prazo decadencial para o fisco proceder à revisão do direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ, invocado em pedido de restituição/compensação, estaria atrelado ao prazo decadencial para o fisco proceder ao lançamento de ofício relativo ao ano-calendário no qual aquele saldo negativo foi apurado.

Em outras palavras, que deveria ser aplicado ao caso o artigo 150, §4º do CTN.

Assim, como o crédito de saldo negativo de IRPJ é relativo ao ano-calendário de 2001, a sua apuração do imposto não poderia ter sido objeto de revisão pelo fisco em

23/02/2007, quando já transcorridos mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador (ocorrido em 31/12/2001).

O raciocínio, contudo, não procede.

O art. 150, § 4º, do CTN (assim como também o art. 173, inciso I, do mesmo CTN), são dispositivos que estabelecem regras de decadência para a *constituição de crédito tributário*, ou, dito de outra forma, para a *homologação do lançamento* e concomitante *extinção do crédito tributário*.

O caso, entretanto, não versa sobre *lançamento de crédito tributário* passível de *homologação*, nem tampouco sobre qualquer forma de *constituição de crédito tributário*, não havendo sentido algum em se falar acerca de *lançamento de ofício*, o que, por si só, afasta de aplicação ao caso concreto os artigos citados.

O caso dos autos, conforme visto, trata de pedido de *restituição*, cumulado com pedidos/declarações de *compensação*.

Assim, está correta a decisão recorrida, quando afirma que, neste tipo de processo, em que não há *crédito tributário* em discussão, mas apenas *direito creditório alegado pelo sujeito passivo* em seu favor, somente há sentido em se falar em eventual prazo para a análise deste direito pelo fisco justamente a partir do protocolo destes pleitos administrativos.

E, neste sentido, o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, expressamente estabeleceu que o prazo para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Ao assim fazer, o referido dispositivo legal supriu uma lacuna antes existente na legislação, pois até então não havia sequer um prazo estabelecido em lei para a análise desses pleitos.

Portanto, enquanto os artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN, estão voltados ao *prazo de decadência para se constituir o crédito tributário mediante lançamento*, o artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 está voltado ao *prazo para o fisco verificar a liquidez e certeza do direito creditório invocado em pedido de restituição/compensação*.

São prazos independentes e incommunicáveis, posto que se aplicam a situações absolutamente distintas entre si, conforme demonstrado.

Formalizada a compensação, cabe ao sujeito passivo dispor de todos os elementos hábeis à comprovação do direito invocado. Por outro lado, cabe ao Fisco verificar, dentro do prazo de cinco anos contados do pedido/declaração de compensação, a consistência de todas as informações prestadas e julgadas necessárias para proceder à eventual *homologação da compensação*.

Ressalte-se inexistir na legislação tributária qualquer dispositivo que limite materialmente a ação do fisco a apenas determinados aspectos do direito creditório alegado, como quer a recorrente.

Ademais, acrescente-se que, se o direito creditório alegado é fruto da contraposição entre os valores do imposto que o contribuinte diz ser devido, e os valores do imposto que ele diz ter pago (ou sofrido retenção), não há sentido lógico algum em se cogitar da limitação da verificação do crédito a somente um dos aspectos de sua formação (pagamentos e retenções).

É legítima, portanto, se feita dentro do prazo de cinco anos contado da data da apresentação do pedido/declaração de compensação — como o foi no presente caso, a verificação do fisco com relação a *todos* os elementos formadores do direito creditório alegado, inclusive aqueles relativos à apuração do montante considerado devido.

Isto porque, conforme dito, não se está a *exigir crédito tributário não declarado após a expiração do prazo decadencial*, mas sim a *se verificar a procedência, ou não, de direito creditório alegado pelo sujeito passivo, dentro do prazo legalmente previsto para tal atividade*.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia, divirjo do voto da Ilustre Relatora para **dar provimento ao recurso especial do contribuinte**.

Como bem relatado, trata-se de alegação de decadência para revisar o saldo negativo do contribuinte quanto ao ano-calendário de 2001, sem que tenha sido efetuado lançamento tributário no prazo legal de 5 anos para a regular modificado da apuração do tributo.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 150, §4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por força do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, apenas até 31/12/2006, a Receita Federal do Brasil poderia questionar a apuração de lucro real pelo contribuinte, para discutir a existência de receitas não oferecidas à tributação, ou despesas indevidamente deduzidas, dentre outros elementos da apuração do IRPJ. A rigor, deveria ser lavrado auto de infração dentro do prazo de 5 (cinco) anos, ou decaído estaria o direito para tanto.

A despeito disso, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos sem a lavratura de auto de infração relacionado ao ano de 2001, o Auditor Fiscal da Receita Federal recalculou o lucro real que entendia devido naquele ano, para então negar (em parte) o pedido de crédito de saldo negativo de 2001. Com efeito, trata-se de mera decisão em processo de compensação com a intimação do contribuinte 23/02/2007, sem que tenha sido lavrado auto de infração quanto ao ano-calendário de 2001.

Observa-se que a Delegacia da Receita Federal (fls. 771 dos autos), aponta como causas para a negativa em parte do crédito tributário a falta de submissão à tributação de (a) ganhos auferidos no mercado de variável (Swap); (b) receitas de juros sobre o capital próprio; (c) provisões não dedutíveis; (d) ajustes por diminuição no valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido; (e) variações cambiais passivas - operações liquidadas; (f) cálculo das estimativas mensais quitadas via DARF, desde que apuradas em declarações do contribuinte; (g) despesas operacionais que não seriam dedutíveis; (h) IRFonte ajustado após o cálculo dos valores utilizados em estimativas.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara negou provimento ao recurso voluntário nesta matéria, por maioria de votos, eis que *"Nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um crédito reclamado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para o contribuinte pleitear seu direito de repetição e, exercendo-o por meio da compensação, no prazo para o Fisco homologar a correspondente declaração. Desde que dentro deste último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do crédito indicado."* (trecho da ementa do acórdão recorrido).

A despeito dos robustos fundamentos da decisão recorrida e da consistência do voto da Ilustre Relatora, o recurso especial merece provimento. Afinal, a regra que impossibilita a revisão de apuração do lucro real, devidamente declarado pelo contribuinte, é clara para limitar tal revisão ao prazo de 5 (cinco) anos.

Acrescento que o prazo para homologação de compensação, mesmo antes da alteração do artigo 74 pela Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), era de 5 (anos), pela aplicação do artigo 156, §4º, do Código Tributário Nacional. Nesse

sentido, proferi voto vencido no acórdão nº 9101-002.540 (processo administrativo nº 10880.003395/99-56).

A Medida Provisória nº 2.158/2001, aliás, veio explicitar a necessidade de **lançamento quanto às diferenças apuradas**, mesmo que em decorrência de informações prestadas pelo contribuinte em processo de compensação:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Diante disso, se não lançadas eventuais diferenças de IRPJ quanto ao ano-calendário de 2001, há que se concluir pela homologação tácita das declarações apresentadas na apuração deste tributo e, assim, pela confirmação do valor de lucro real apurado pelo contribuinte.

Sem que tenhamos conhecimento de qualquer negativa da compensação - ou de lançamento de diferença apurada pela Receita Federal antes do transcurso do prazo decadencial de 5 anos, é defeso exigir-se do contribuinte a comprovação do saldo negativo de 2001.

Sobreleva considerar que o artigo 90, da MP 2.158/2001 modificou-se com a publicação da Lei nº 10.833/2003, para então estabelecer que somente a multa deveria ser lançada caso apuradas diferenças, disposição coerente com o artigo 74, §5º, com redação conferida pela mesma Lei (que explicitou a homologação tácita das compensações no prazo de 5 anos).

Manifestei-me nesse sentido em julgamento proferido em 14 de março de 2017 (acórdão **9101-002.548**), ocasião em que reportei-me às razões do voto então vencido do ex-Conselheiro Carlos Pelá:

As autoridades fiscais sequer afirmaram ou trouxeram qualquer indício que apontasse que a Recorrente utilizou o crédito de saldo negativo do ano base 2001 para quitar tantos outros débitos que não restasse saldo suficiente para quitar as estimativas de IRPJ do ano base 2002.

Ademais, a escrituração contábil mostra- se desnecessária para comprovar os valores e compensações há muito declarados ao Fisco.

O caso dos autos é mais uma das bastantes hipóteses em que o Fisco, para deixar de reconhecer saldo negativo cuja restituição/compensação é pretendida pelo contribuinte, procede à inconteste e ilegal auditoria de períodos que não mais poderiam ser investigados pela Receita Federal, ante a ocorrência de decadência.

Numa situação como a vertente, em que a Recorrente apresentou, em 2007, DCOMP Retificadora, em que indica débitos a serem compensados com créditos já declarados (e não

contestados) em DIPJ do ano-calendário 2002, é certo que as autoridades responsáveis pela análise do pleito não poderiam mais, em 2012, auditar o ano-calendário de 2002.

Após esse átimo decadencial, o exame empreendido pelo Fisco deveria limitar-se a verificar se os dados que informam o respectivo pedido administrativo correspondem àqueles constantes das declarações que o contribuinte apresentou ao Fisco relativas ao período de apuração em referência (2002), não mais lhe sendo dado o refazimento, via auditoria fiscal, da apuração do tributo nesse ano-calendário ante a consumação do prazo extintivo.

Sobre a análise de créditos no âmbito de processos de compensação, é importante tecer algumas considerações.

De um modo geral, para verificar a legitimidade dos saldos negativos de IRPJ e CSLL pleiteados pelos contribuintes, o Fisco (i) revisa as bases de cálculo apuradas pelo contribuinte por meio da análise de sua escrituração comercial e fiscal; (ii) confirma os valores relativos às retenções na fonte sofridas pelo contribuinte e verifica se os respectivos rendimentos foram devidamente submetidos à tributação em sua DIPJ; e (iii) confirma os recolhimentos relativos às antecipações de IRPJ e CSLL pagas ao longo do ano-calendário em questão.

As retenções na fonte podem ser facilmente confirmadas no sistema da RFB, por meio de simples cruzamento eletrônico entre as informações contidas na DIPJ e aquelas fornecidas pelas fontes pagadoras mediante preenchimento da DIRF. Caso haja divergência entre os valores informados pelo contribuinte e aqueles constantes nos sistemas da RFB, o contribuinte poderá comprovar as retenções sofridas com base nos comprovantes de retenção ("Informes de Rendimentos") emitidos pelas fontes pagadoras ou quaisquer outros documentos idôneos que alcancem a mesma finalidade probatória.

Já no que tocam às antecipações mensais, a confirmação por parte da RFB pode ser obtida por meio da análise da DIPJ e das DCTF's apresentadas pelo contribuinte, acompanhadas dos respectivos DARF's ou DCOMP's, conforme tenham sido quitadas mediante pagamento ou compensação.

Diante deste cenário, nota-se que, no âmbito do processo de compensação, o Fisco efetua uma ampla análise acerca do crédito pleiteado pelo contribuinte, com o objetivo de averiguar a sua legitimidade.

Contudo, para que não haja violação aos direitos dos contribuintes, é preciso demarcar os limites temporais de atuação do Fisco no âmbito dos processos de compensação.

Assim, consoante entendimento que já manifestei algumas vezes nesta Colenda Câmara, é preciso registrar que o Fisco não pode efetuar ajustes nas bases de cálculo de tributos e contribuições relativos a períodos passados (atingidos pela decadência) que

repercutem nos créditos pleiteados pelos contribuintes em períodos futuros (ainda não decaídos).

Isso significa dizer que, na análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte por meio de PER/DCOMP, o Fisco não poderá recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, mas que repercutem em saldo negativo apurado em ano-calendário subsequente, ainda não atingido pela decadência. (grifo nosso)

Pondero que não adoto integralmente o entendimento do ex-Conselheiro Carlos Pelá, manifestado no acórdão acima citado, no que tange à impossibilidade de análise da composição do saldo negativo após o transcurso de 5 (cinco) anos. Como citado por aquele ex-Conselheiro:

"De um modo geral, para verificar a legitimidade dos saldos negativos de IRPJ e CSLL pleiteados pelos contribuintes, o Fisco (i) revisa as bases de cálculo apuradas pelo contribuinte por meio da análise de sua escrituração comercial e fiscal; (ii) confirmar os valores relativos às retenções na fonte sofridas pelo contribuinte e verifica se os respectivos rendimentos foram devidamente submetidos à tributação em sua DIPJ; e (iii) confirma os recolhimentos relativos às antecipações de IRPJ e CSLL pagas ao longo do ano-calendário em questão.

De fato, **não é possível, após o prazo de 5 (cinco) anos a revisão da base de cálculo apurada pelo contribuinte** - devidamente declarada à Receita Federal pelos meios próprios, notadamente declarações com efeito de confissão de dívida -, em observância ao artigo 150, §4º, do CTN e ao próprio artigo 90, da Medida Provisória nº 2158.

De outro lado, é possível a confirmação de retenções na fonte e recolhimentos relativos às antecipações (estimativas) de IRPJ e CSLL extintas ao longo do ano-calendário (2001). Mas mesmo quanto a estas retenções e recolhimentos há limitações dadas pela legislação. Afinal, não é possível - após o transcurso de 5 (cinco) anos -, exigir escrituração contábil quando os valores foram devidamente quitados por guia DARF, além de declarados pelo contribuinte.

Diante disso, voto por **dar provimento ao recurso especial**, para reconhecer a existência de saldo negativo quanto ao ano de 2001.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa