



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.001077/00-06
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.033 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrente VOLKSWAGEN DO BRASIL INDUSTRIA DE VEICULOS AUTOMOTORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1999

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. GLOSA DE SALDO NEGATIVO SEM TRIBUTOS A PAGAR. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Quando o crédito utilizado na compensação tem origem em saldos negativos de anos anteriores, há que se proceder com análise da apuração de cada um dos anos-calendário pretéritos, que serviram para a composição do saldo negativo utilizado como direito creditório. Trata-se de apreciação no qual não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 1103-001.003, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 11 de março de 2013, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 404:

COMPENSAÇÃO ART. 150, § 4º, DO CTN ART. 74, § 5º, DA LEI 9.430/96
DECADÊNCIA

Não se divisa a concreção da decadência para a atividade fazendária de se questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras que deram causa incidência do IRRF, cujo valor representa o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente. Nesse sentido, o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 não esbarra no art. 150, § 4º, do CTN.

COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS
FINANCEIRAS SUJEITAS A IRRF *ONUS PROBANDI*

O relatório de diligência afirma que não resultou confirmado o oferecimento à tributação das receitas financeiras em jogo. Diante de relatórios de diligência em sentido contrário em outro processo administrativo (relativo a outro crédito de ano posterior), caberia à recorrente carrear aos autos elementos probatórios contrastantes ao relatório da diligência: a) ao menos de verossimilhança de que as receitas que deram causa ao IRRF foram oferecidas à tributação nos períodos em jogo, ou em períodos anteriores (em face do regime de competência, contra a retenção de IRF que se dá por regime de caixa); ou b) da falha da análise feita na diligência, ao menos com robustos indícios nesse sentido. Sendo a pretensão em jogo da recorrente, o *onus probandi* é dela. Certeza e liquidez do crédito improvas

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 914 e seguintes, houve sua admissão parcial, por meio do Despacho de fls. 968 e seguintes, para rediscutir **a homologação tácita do lançamento do IRPJ**.

Em seu **recurso, aduz o Sujeito Passivo**, em síntese, que:

a) entendeu o r. acórdão recorrido que o prazo de decadência previsto pelo art. 150 §4º do CTN só seria aplicável se houvesse uma exigência de crédito tributário no período em questão, não existindo prazo para a alteração da escritura fiscal que gere créditos tributários posteriores. Ou seja, segundo seu entendimento, poderia o Fisco rever os prejuízos fiscais de 1999 já homologados pelo decurso do prazo de 5 anos, quando da análise em 2007 de pedidos de compensação deles originados;

b) enquanto o r. acórdão guerreado entende pela possibilidade de revisão dos saldos negativos já alcançados pela decadência quando da verificação da certeza e liquidez de créditos objetos de pedido de compensação; os acórdãos paradigmas privam pela segurança jurídica do contribuinte, reconhecendo referida revisão como verdadeiro lançamento, sujeito ao prazo decadencial previsto no art. 150 § 4º do CTN. Por isso, a Administração Fiscal não pode, passado o prazo decadencial de 5 anos, pretender alterar o resultado fiscal do contribuinte para, como decorrência disso, deixar de reconhecer a legitimidade da compensação efetuada, principalmente sob acusação de que haveria dúvidas acerca do direito creditório em questão;

c) resta demonstrada a **necessária divergência jurisprudencial**, a qual evidencia o cabimento do presente recurso especial: o acórdão ora recorrido afirma ser possível, na análise de pedido de restituição/compensação, alterar o resultado fiscal de ano já alcançado pela decadência; já os acórdãos paradigmas afirmam que, nessa hipótese, o resultado fiscal dever ser respeitado, sendo defeso alterá-lo;

d) como o prejuízo fiscal apurado pela Recorrente nos trimestres do ano de 1999 foi tacitamente homologado e houve prova de que as retenções de IRRF foram realizadas, o r. acórdão recorrido não poderia deixar de reconhecer a legitimidade da compensação efetuada, sob a acusação de que haveria dúvidas a respeito do correto pagamento de IRPJ no ano de 1999. Tal raciocínio viola as normas que tratam do prazo decadencial,

pois, com a homologação tácita, o lançamento que contempla a apuração de prejuízo fiscal tornou-se definitivo e imutável;

e) conforme entendimento pacífico da CSRF, o IRPJ submetia-se à modalidade de lançamento por homologação no ano-base de 1999, assim como se submete até o momento, em razão do que estabelece a legislação que o instituiu e regulamentou;

f) é aplicável a ele o § 4º do art. 150 do CTN, que define o prazo decadencial para que a Administração efetue e revise os procedimentos adotados pelos contribuintes e cobre eventuais diferenças de imposto que entende devidas em 5 anos contados do dia seguinte ao de ocorrência do fato gerador;

g) o prazo para o Fisco examinar os procedimentos adotados pela Recorrente, impugnar o que foi realizado (inclusive prejuízo fiscal apurado) e exigir diferenças a recolher em relação aos trimestres do ano-base de 1999 iniciou-se após cada um dos últimos dias de cada trimestre (30.06.99, 30.09.99 e 31.12.99) e encerrou-se 5 anos após, em 30.06.04, 30.09.04 e 31.12.04;

g) homologa-se não somente o eventual recolhimento efetuado pelo contribuinte, mas sim toda a atividade de reconhecimento, registro, escrituração e apuração do montante eventualmente tributável. Vale dizer, é reconhecido todo o procedimento realizado;

h) conforme já comentado, o objeto da homologação e da decadência não é simplesmente um pagamento de um crédito tributário, mas toda a atividade desenvolvida pelo contribuinte para cálculo do resultado, que gerará – ou não – tributo a pagar;

i) não se trata de afirmar que seria necessário um lançamento de ofício para não se aceitar um direito de crédito do contribuinte. Mas sim que houve a apuração de prejuízo fiscal, não revertido pela Administração dentro do prazo decadencial. Não pode ela, então, desconsiderar esse prejuízo para o fim de negar o crédito do contribuinte. Bem ao inverso, ela deve partir do prejuízo fiscal, aceito por ela em razão da homologação tácita;

j) mesmo que se admita que a Administração teria demonstrado que haveria IRPJ a pagar referente aos trimestres do ano de 1999, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim não poderia ser aceita a motivação exposta na decisão recorrida para indeferir a compensação. Isso porque não houve lançamento de ofício alterando a declaração inicial feita pela Recorrente e impondo a exigência do suposto IRPJ a recolher, único modo por meio do qual poderia contestar o prejuízo apurado, conforme prescreve o art. 142 do CTN;

k) com a homologação tácita do lançamento do IRPJ do ano de 1999 indicando a apuração de prejuízo fiscal e a existência efetiva das retenções de IRRF, deve ser reconhecido o direito à restituição/compensação dos valores pleiteados, sob pena de violação às normas decadenciais que têm por finalidade garantir certeza e definitividade às relações jurídicas.

Intimado, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 993 e seguintes, alegando, em suma:

a) a recorrente pleiteou a compensação de saldo negativo de 1999. Porém, é incontroverso que tal montante originou-se de valores cujas origens exigiam a verificação de resultados e de cálculos de períodos anteriores;

b) no mister de aferição da existência de um pagamento indevido, deve o Fisco, necessariamente, analisar todos os elementos de quantificação do tributo, de modo a poder confrontar o valor recolhido pela contribuinte com aquele efetivamente devido;

c) ocorre que a circunstância de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte apresentou pedido de compensação por meio da qual pretende utilizar crédito oriundo de alegado saldo negativo de IRPJ. Então, considerando que deseje

obter compensação de tais valores, deve se submeter à devida conferência, até a competência oportuna;

d) uma coisa é dizer que o Fisco não poderia, depois de ultrapassado o prazo decadencial, constituir crédito tributário, lançando diferença de tributo recolhido a menor em consequência de compensação ilegal de prejuízos fiscais;

e) outra coisa completamente diferente é dizer que, na aferição do montante do indébito, o Fisco, no prazo que tem para homologar o pedido de compensação, não pode apurar a liquidez e certeza do crédito apontado pelo contribuinte;

f) a Fazenda Nacional entende que, no prazo de que dispõe para homologar, o Fisco tem ampla liberdade para aferir o correto valor do indébito, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento;

g) pensar diferentemente significaria impedir a fiscalização de verificar efeitos tributários não alcançados pela decadência, ou, em outras palavras, projetar o decurso do prazo decadencial para além de suas características, transformando-o em uma certidão de veracidade tributária;

h) 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;

i) a autoridade fiscal pode emitir juízo de valor em relação ao saldo negativo indicado como crédito a ser compensado, sem qualquer óbice pela decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

A recorrente pleiteia a reforma acórdão recorrido suscitando duas divergências jurisprudenciais, quais sejam: **a desconsideração do laudo pericial de auditoria independente e a homologação tácita do lançamento do IRPJ.**

Contudo, no despacho de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas quanto **à homologação tácita do lançamento do IRPJ.**

A questão posta em debate deste Colegiado, em suma, refere-se à possibilidade de análise do direito creditório do contribuinte apresentado para fins de compensação com débitos tributários, diante do lapso decadencial.

Insta aferir se é necessário observar o prazo decadencial disposto no art. 150, § 4º do CTN, ou não, para revisar o saldo do referido direito creditório, em razão de não se tratar de lançamento de ofício, mas de pedido de compensação em que é necessário sempre se fazer a aferição da certeza e liquidez do crédito.

Acerca do tema, o acórdão recorrido assim dispôs:

Versa o presente feito sobre compensação de saldos negativos de IRPJ dos 2º ao 4º trimestres do ano-calendário de 1999. O julgamento do recurso voluntário havia sido convertido em diligência, proposta por este relator.

De início, reitero neste voto as razões pelas quais afastei, na Resolução nº 110300.004, a alegação de decadência com aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para o exame das receitas que deram causa à incidência de IRRF que compõe os saldos negativos postulados.

Conforme o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, o prazo decadencial para a homologação da compensação é de cinco anos, mas contados da data da entrega da declaração de compensação.

Note-se que esse prazo decadencial colide ou pode colidir com a tese da recorrente, pois a atividade fazendária, no âmbito da verificação da certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ, pode-se desenvolver até cinco anos contados da data da entrega da declaração de compensação.

Mas, esse prazo decadencial esbarra no prazo do art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador?

As regras do razoável e do possível não podem ser divorciadas, a meu ver, na interpretação do próprio art. 150, § 4º, do CTN. Estamos aqui tratando de um direito do contribuinte o de restituir ou compensar o saldo negativo de IRPJ.

Suponha-se que o contribuinte, no legítimo exercício desse direito, ele venha a fazer a declaração de compensação de, por ex., saldo negativo de IRPJ no penúltimo dia para a consumação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. A autoridade fazendária não disporia de mais de um dia para homologar ou não a compensação declarada? Isso concorreria ao absurdo. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de apresentar sua declaração de compensação até que se atinja aquele termo final, pois é o mesmo termo final a que se refere o art. 168, I, do CTN.

Como a compensação pode ser operada, ao alvitre do contribuinte, dentro daquele prazo decadencial (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador), e isso não pode ser obstado, é imperativo lógico e do razoável e do possível que o termo final para o fisco homologar ou não a compensação não seja o mesmo segundo aquele prazo (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador). E por isso que o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 impõe como prazo decadencial para a homologação ou não da compensação declarada pelo contribuinte o prazo de cinco anos contado da data da entrega da declaração de compensação.

Nessa medida e nesses termos que não vejo o preceito do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 esbarrar no art. 150, § 4º, do CTN. E, nessa linha de raciocínio, na hipótese em dissídio, não entrevejo a consumação da decadência para a atividade fazendária de infirmar o montante do prejuízo fiscal, no qual se apoia a certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ, no restrito âmbito de deferir ou não a compensação do referido saldo negativo. Isso, desde que no prazo do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, como ocorre no caso em comentário.

Mais precisamente: não diviso a concreção da decadência para a atividade fazendária de se questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras que deram causa incidência do IRRF, cujo valor representa o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente (exatamente por ela ter declarado a apuração de prejuízo fiscal).

Mas, reitere-se: não atino com a consumação da decadência para a autoridade administrativa infirmar o prejuízo fiscal, ou melhor e mais precisamente, para questionar o reconhecimento tributário das receitas financeiras que deram causa ao IRRF, no âmbito restrito da homologação ou não do saldo negativo de IRPJ da recorrente não para outros fins.

Isso tudo, pelas razões já deduzidas, quanto à compatibilidade do prazo prescrito pelo art. 74, § 5º, do CTN com o art. 150, § 4º, do CTN. No caso de saldo negativo de IRPJ, esse também é o prazo decadencial do contribuinte para a compensação, pois é

nesse momento é que se tem por "extinto" o crédito tributário, ao teor do art. 168, I, do CTN.

O caso ganha similitude com a hipótese em que o contribuinte apresenta uma retificadora de DIPJ, para aumentar por ex., o valor das despesas dedutíveis, e consequentemente reduzir o IRPJ devido ou aumentar o prejuízo fiscal, faltando um dia para a consumação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN.

Nesta hipótese, o direito do fisco de lançar (no sentido amplo já descrito), por via da revisão da retificadora da DIPJ, se consumaria no dia seguinte? Não sinalizo dessa forma, e isso conduziria ao mesmo absurdo já comentado. Mas, certo é que a não consumação da decadência para o Fisco ficaria restrita ao que foi retificado na DIPJ (no exemplo, o aumento do valor das despesas dedutíveis).

Pelas razões expendidas, não vejo razão na tese da recorrente de que o procedimento adotado pela autoridade fazendária já estaria fulminado pela decadência.

O meu entendimento converge com o que foi esposado no acórdão recorrido.

No mesmo sentido, no acórdão n.º 9101003.994 da 1ª CSRF assim dispôs:

Trata-se de dizer se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

Ocorre que o **processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário.**

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifei)

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003 (O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário.

Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade autuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

(...).

Assim, uma situação é se falar em lançamento de ofício, para a constituição do crédito tributário, caso em que se aplica a contagem do prazo decadencial.

Outra completamente diferente é a análise do direito creditório, cuja liquidez e certeza devem ser verificadas, razão pela qual, em se tratando de apuração de prejuízos fiscais, é dever do Fisco apreciar a sua formação desde a origem, tendo, no caso concreto, agido de maneira correta.

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.