



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.721512/2011-89</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.433 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	YOKOGAWA SERVICE LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2006, 2007

**BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. FISCALIZAÇÃO DA ORIGEM. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. UTILIZAÇÃO DO SALDO. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.**

No regime jurídico de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, o marco temporal relevante para fins de controle fiscal é o período de sua efetiva utilização na apuração do tributo, e não o exercício de sua formação originária.

Enquanto não utilizada, a base negativa constitui mera expectativa jurídica de dedução futura. Trata-se de faculdade jurídica atribuída ao sujeito passivo, que pode ser exercida conforme sua conveniência econômica.

A lógica do sistema exige equilíbrio entre as posições jurídicas das partes, em observância ao princípio da paridade de armas. Se o contribuinte pode utilizar prejuízos acumulados em exercícios futuros, também deve admitir que o Fisco possa confirmar sua existência e legitimidade no momento em que esses valores são convertidos em instrumento de pagamento de tributo.

Inexistente a comprovação da origem e legitimidade do saldo utilizado, impõe-se a manutenção da exigência.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que votou por dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simoes** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

## RELATÓRIO

O lançamento de ofício, formalizado em 18/07/2011, constituiu crédito tributário referente à CSLL, acrescido de juros de mora e multa de ofício, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007. A autuação fundamentou-se na constatação de compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

Segundo o relato fiscal, a Contribuinte utilizou saldo de base negativa para reduzir o lucro tributável da CSLL nos referidos períodos, sem, contudo, comprovar a origem e a regularidade dos valores, que remontariam ao ano de 1992.

A fiscalização verificou que a empresa, intimada, não apresentou documentação hábil (livros ou demonstrativos contábeis/fiscais) que justificasse o saldo inicial de R\$ 9.745.302,81 em 01/01/2003, nem a origem em 1992, resultando na glosa das compensações e a consequente cobrança da diferença do tributo.

Em sede de Impugnação, a Contribuinte insurgiu-se contra a cobrança, arguindo, preliminarmente, a decadência do direito do Fisco de revisar a apuração da base de cálculo negativa. Sustentou que o prejuízo fiscal utilizado na compensação teve origem em 1992 e foi declarado na DIPJ de 1995, tendo ocorrido a homologação tácita após o decurso do prazo quinquenal, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Alegou ainda que a Receita Federal, ao questionar a compensação em 2011, estaria, por via transversa, tentando revisar fatos geradores de 1992, já fulminados pela decadência. Invocou, ainda, os princípios da segurança jurídica e da boa-fé, defendendo a suficiência do saldo declarado e não questionado oportunamente pela administração tributária.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo, por meio do Acórdão nº 16-086.616, julgou a defesa improcedente:

**BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. FATO COM REPERCUSSÃO EM CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FUTUROS. COMPENSAÇÃO. OPERA-SE A DECADÊNCIA JUNTAMENTE COM O REFERIDO CRÉDITO.** Conforme expressa previsão legal nos artigos 150, § 4º e 173, caput, do CTN, o prazo decadencial aplica-se exclusivamente aos atos de constituição de crédito tributário. Como os atos de análise, validação e retificação de base de cálculo negativa de CSLL não se tratam de constituição de crédito tributário, não estão sujeitos ao prazo decadencial, que deve incidir apenas sobre os lançamentos dele decorrentes, inclusive sobre a compensação de base de cálculo negativa. Trata-se de análise e glosa de fatos contábeis e fiscais pretéritos que repercutiram na constituição futura (base de cálculo) de crédito tributário, nos termos do § 3º, do artigo 264, do então vigente RIR/99.

**BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.** Não há previsão legal de homologação tácita de base de cálculo negativa de CSLL. Esse instituto, nos termos do § 4º, do Art. 150, do CTN, aplica-se exclusivamente ao crédito tributário (incluída toda a apuração prévia realizada e informada em declaração pelo contribuinte), decorrente de lançamento por homologação. Não se homologa fatos contábeis e fiscais pretéritos praticados pelo sujeito passivo que repercutiram na constituição futura (base de cálculo) de crédito tributário.

**JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS. INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO SUJEITO PASSIVO.** As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora. Entretanto, nesta lide, o sujeito passivo juntou jurisprudência administrativa e tese doutrinária que tratam da decadência na constituição do crédito tributário, sendo inaplicáveis, também, por esse motivo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**DOS LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.** Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. No caso, a impugnante restringiu-se a alegar apenas as preliminares de decadência e homologação tácita, não questionou o mérito do lançamento fiscal. Portanto, precluso esse tema.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL BASES NEGATIVAS. PERÍODOS ANTERIORES. NÃO COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA MANTIDA.** A ausência de comprovação de saldo de base de cálculo negativa da contribuição de períodos anteriores autoriza o lançamento por compensação indevida de base de cálculo negativa, para fins de apuração da CSLL devida. Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

O colegiado rejeitou as preliminares de decadência e homologação tácita, entendendo que o prazo decadencial se aplica à constituição do crédito tributário e não à verificação do direito de compensar prejuízos, cuja comprovação incumbe a contribuinte a qualquer tempo enquanto não prescrita a ação para cobrança do crédito vinculado.

Inconformada, a Contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário. Em suas razões recursais, reitera integralmente a tese da decadência do direito de revisão, sustentando que o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 (na redação vigente à época) exigia lançamento específico para retificação de prejuízo fiscal, o que deveria ter ocorrido no prazo de cinco anos.

Argumenta que, ao não questionar o saldo negativo declarado na DIPJ de 1995 (origem dos créditos 1992) dentro do quinquênio legal, operou-se a homologação tácita da apuração, tornando o saldo definitivo e imutável.

Invoca precedentes deste Conselho que reconheceriam a aplicação da decadência sobre a apuração do prejuízo fiscal e a impossibilidade de revisão de períodos decaídos para glosar compensações futuras. Pugna, ao final, pelo provimento do recurso para reconhecer a decadência e o cancelamento do Auto de Infração.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria, razão pela qual os submeto à apreciação do colegiado. No que importa, esse é o relato.

## VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

### Da admissibilidade do recurso:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

### Mérito | Análise da base de cálculo negativa:

De modo didático, após realizados os ajustes legais de adições e exclusões, caso o resultado da empresa seja positivo, chega-se ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Se, ao contrário, os custos e despesas superarem as receitas, o resultado será negativo, configurando prejuízo fiscal para fins de IRPJ e base de cálculo negativa para a CSLL.

Esses valores podem ser utilizados para compensação em períodos posteriores lucrativos, limitados a trinta por cento do resultado ajustado, desde que a empresa mantenha escrituração regular e documentação idônea que comprove o montante efetivamente utilizado.

A controvérsia posta a julgamento, em síntese, consiste em saber se a utilização, em 2006 e 2007, de saldo de base negativa da CSLL formado em 1992 permite que a Administração exija prova de sua origem e documentação comprobatória, ou se essa verificação estaria impedida pelo transcurso do prazo decadencial.

O tema comporta divergência doutrinária e jurisprudencial. De um lado, a tese da Recorrente - recentemente acolhida, por maioria apertada, no acórdão nº 9303-012.808, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - sustenta que a ausência de fiscalização no quinquênio subsequente à apuração da base de cálculo negativa implicaria homologação tácita do saldo, tornando-o imutável.

De outro, a corrente adotada pela autoridade fiscal e pelo acórdão recorrido que entendem que a decadência se limita ao direito de constituir crédito tributário, não impedindo a verificação da liquidez e da certeza do direito creditório no momento da utilização de prejuízo mediante compensação.

Analisados os precedentes, a disciplina normativa e a construção doutrinária sobre o tema, adianto que adoto a segunda orientação, por reputá-la mais coerente com o regime jurídico da base de cálculo negativa e com os limites próprios da decadência tributária.

Como bem exposto pela decisão recorrida, a decadência, disciplinada nos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN, constitui causa extintiva do direito da Fazenda Pública de formalizar a exigência tributária por meio de lançamento. Trata-se, portanto, de instituto vocacionado a limitar temporalmente a atuação estatal voltada à constituição de crédito tributário.

A compensação de prejuízo fiscal e de base negativa segue lógica própria, pois a legislação faculta à empresa utilizar, em exercícios futuros lucrativos, os saldos acumulados em períodos anteriores. Essa sistemática visa assegurar que o tributo incida sobre resultados efetivamente positivos, preservando a coerência econômica do imposto e permitindo a recomposição do patrimônio empresarial.

O que se verifica, na prática, é a realização de verdadeiro encontro de contas, cuja validade deve ser aferida no momento de sua formalização e utilização. Nesse contexto, a atuação da Administração Tributária não se confunde com a constituição de obrigação tributária pretérita, mas traduz-se na verificação da regularidade da compensação efetuada.

A fiscalização da base negativa não se dirige à sua formação abstrata, mas à sua repercussão concreta na apuração do tributo devido no período em que foi utilizada.

O argumento central da Recorrente sustenta que, transcorrido o quinquênio contado da apuração do prejuízo fiscal (1995), teria ocorrido sua homologação tácita, tornando-o insuscetível de revisão. Todavia, tal raciocínio parte de premissa juridicamente inadequada.

O instituto da homologação tácita previsto no art. 150, §4º, do CTN pressupõe pagamento antecipado de tributo. Na ausência de imposto a pagar, em razão da apuração de prejuízo, inexistente pagamento a ser homologado e, por consequência, não se inicia prazo decadencial relativo àquele resultado negativo em si considerado.

A inércia fiscal diante de período em que não houve exigência tributária não converte o prejuízo fiscal em crédito líquido e certo. O prejuízo constitui grandeza contábil e fiscal projetada para o futuro, cuja relevância jurídica se concretiza apenas quando invocada para extinguir débitos posteriores.

A corrente adota como premissa o fato de que a autoridade fiscal dispunha de instrumento específico para revisar o prejuízo fiscal ou a base de cálculo negativa no momento de sua apuração originária. Invoca-se, para tanto, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748/93:

**Decreto nº 70.235/72**

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A partir dessa leitura, para essa corrente, a Administração deveria ter promovido eventual retificação do prejuízo ou da base negativa. Com a devida vênia, essa construção parte de premissa que não distingue adequadamente as situações jurídicas envolvidas.

O registro equivocado do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa refere-se ao cumprimento de obrigação acessória. Trata-se de informação prestada pela contribuinte em sua escrituração e declarações fiscais. Se houver erro ou irregularidade nessa etapa, a consequência jurídica imediata é a possibilidade de aplicação de penalidade por descumprimento de dever instrumental, nos termos do próprio art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

Todavia, essa situação não se confunde com a compensação efetiva da base negativa em período posterior. Torno a repetir, é no momento da compensação que há impacto na base de cálculo e redução concreta do tributo devido.

O interesse jurídico da Administração Tributária em verificar a liquidez e certeza do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa não se manifesta no momento de sua apuração originária, mas apenas quando ocorre sua efetiva utilização para redução do tributo devido.

Enquanto não utilizada, a base negativa constitui mera expectativa jurídica de dedução futura.

Ressalto que tal providência não implica revisão retroativa da apuração de 1992, tampouco reabertura de período decadente. Trata-se, unicamente, de exame prejudicial necessário à aferição da validade do encontro de contas realizado em 2006 e 2007, mediante compensação.

Nesse sentido, merece destaque o acórdão nº 1402-002.776 de relatoria do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2013 COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GLOSA. Correta a glosa de compensação de prejuízo fiscal quando verificado que não existe saldo acumulado de períodos anteriores. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL COMPENSADO. SALDO INSUFICIENTE. O prazo decadencial que o Fisco tem para verificar e glosar um determinado procedimento de compensação de prejuízo fiscal inicia-se com a efetiva compensação.

A legislação de regência não impõe ao prejuízo fiscal limite temporal para sua manutenção na escrita fiscal, tampouco estabelece prazo máximo para sua futura utilização, desde que observadas as condições legais, notadamente o limite percentual de compensação e a apuração de lucro tributável em período subsequente.

Trata-se de faculdade jurídica atribuída ao sujeito passivo, que pode ser exercida conforme sua conveniência econômica, no momento em que a compensação lhe seja mais favorável.

Se o contribuinte pode transportar indefinidamente o saldo negativo e utilizá-lo quando entender oportuno, mostra-se logicamente incompatível sustentar que a Administração

Tributária estaria impedida de verificar sua existência, liquidez e legitimidade justamente quando essa faculdade é concretamente exercida.

A lógica do sistema exige equilíbrio entre as posições jurídicas das partes, em observância ao princípio da paridade de armas. Se o contribuinte pode utilizar prejuízos fiscais acumulados em exercícios futuros, também deve admitir que o Fisco possa confirmar sua existência e legitimidade no momento em que esses valores são convertidos em instrumento de pagamento de tributo.

Ao glosar a dedução de 2006 e 2007, a autoridade fiscal não constitui crédito tributário relativo ao ano-base de 1992. Limita-se a exigir o tributo atual que deixou de ser pago em razão da utilização da base de cálculo negativa que se revelou inexistente.

A análise da origem da parcela deduzida constitui etapa instrumental e necessária para avaliar a idoneidade do encontro de contas realizado, não se confundindo com lançamento pretérito nem exigindo sua viabilidade jurídica.

No plano probatório, a fragilidade da defesa é evidente. A Recorrente pretende utilizar saldo apurado em 1992 sem apresentar documentação contábil e fiscal apta a comprovar sua origem, limitando-se a alegar a inexistência de obrigação de guarda por prazo superior a cinco anos.

Tal alegação não se sustenta. Ao optar por transportar o prejuízo por décadas e utilizá-lo para extinguir débitos posteriores, a Contribuinte assume o ônus de demonstrar sua existência e liquidez no momento da dedução.

O dever de conservação dos documentos fiscais, nos termos do art. 195, parágrafo único, do CTN, subsiste enquanto não prescrita a ação para cobrança do tributo a que se referem. Se o tributo é pago agora, ainda que por compensação, o suporte documental correspondente deve estar disponível:

Art. 195. (...) Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nêles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Diante desse contexto, revela-se legítima a atuação da autoridade fiscal ao proceder à verificação da compensação dentro do prazo quinquenal contado do encontro de contas realizado. Não demonstradas a origem e a liquidez da base de cálculo negativa apurada em 1992, impõe-se a glosa da compensação e a exigência dos valores dela decorrentes.

**CONCLUSÃO**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento, para manter integralmente a decisão recorrida.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes**

Conselheiro Relator