



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.720268/2014-22  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-003.509 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2018  
**Matéria** PerdComps  
**Embargante** BANCO SAFRA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DA ALEGADA OMISSÃO.

Constatada não a omissão, mas a obscuridade, os embargos devem ser acatados e aclarados, sem efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a obscuridade apontada e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.616.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## **Relatório**

Trata o presente de embargos de declaração (fls. 2080) opostos por BANCO SAFRA S/A, em face do Acórdão nº 1301-02.616, de 19/09/2017 (fls. 2046), que negou seguimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Valho-me do relatório realizado no Despacho de Admissibilidade, às fls. 2091 e ss.

A decisão foi formalizada no Acórdão nº 1301-02.616 (fls. 2046), o qual adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Ano-calendário: 2005

INEXISTÊNCIA. DE IMPROPRIEDADE NO ACÓRDÃO. DIREITO CREDITÓRIO PLEITEADO INDEFERIDO. MANIFESTAÇÃO IMPROCEDENTE.

Considera-se improcedente a manifestação de inconformidade quando não há o reconhecimento de qualquer parcela do direito creditório pretendido.

AUSÊNCIA DE PRAZO PARA VERIFICAÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. NÃO SUJEIÇÃO AO PRAZO DECADENCIAL PREVISTO NO ART. 150. § 4º DO CTN.

A investigação da origem do crédito, com o escopo de verificar sua certeza e liquidez, não está sujeita ao prazo decadencial de 5 anos previsto no art. 150. § 4º do CTN. para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Inexiste na legislação tributária prazo limite para verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. AFASTAMENTO.

Considerando que no mérito, a decisão quanto à dedutibilidade da despesa com remuneração, é favorável á recorrente, a nulidade apontada não foi apreciada pela Turma Julgadora.

DESPESAS COM NATUREZA REMUNERATÓRIA DEDUTIBILIDADE.

Os valores contabilizados como empréstimos, porém reclassificados pelo Fisco como despesas de natureza remuneratória para cobrança de penalidades relativas à falta de retenção de IRRF, são despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real.

#### IRRF. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Os valores de IRRF utilizados na dedução do imposto apurado, para determinação do saldo de imposto a pagar, devem ser comprovados mediante apresentação de comprovantes de retenção hábeis a permitir a restituição dos valores. A falta de apresentação de documentos comprobatórios das retenções enseja a glosa dos valores de IRRF utilizados indevidamente nas deduções.

#### IRRF. RENDIMENTOS REMETIDOS PARA SUCURSAIS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. DEDUTIBILIDADE.

E permitida a compensação do IRRF sobre os rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, coligada ou controlada domiciliada em paraísos fiscais ou países com tributação favorecida, enquadrados nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430/96. com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada domiciliada no Brasil, quando esses resultados forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

#### IRRF SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A SUCURSAIS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. RETENÇÕES EFETUADAS POR TERCEIROS

O IRRF sobre os rendimentos pagos à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil pode ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil, não havendo distinção o entre IRRF retido pela própria matriz, controladora ou coligada no Brasil e o imposto retido por terceiros.

#### IRRF. CORREÇÃO SELIC. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para correção dos valores de Imposto de Renda Retidos na Fonte pela taxa Selic.

#### IRRF UTILIZADOS EM PERÍODOS ANTERIORES. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DIVERSA.

A falta de apresentação de documentos comprobatórios de que os valores compensados em 1999 e 2000 tiveram como origem remessas e IRRF diversos dos utilizados na compensação realizada em 2005. enseja a dedução desses valores do saldo disponível em 2005.

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 04/12/2017 (fls. 2077). Os presentes embargos foram apresentados em 07/12/2017 (fls. 2078), portanto, dentro do prazo previsto no art. 65, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

O processo tem origem em declaração de compensação em que o contribuinte utilizou como crédito alegado pagamento a maior de IRPJ relativo a 2006. A Administração

Tributária não reconheceu o crédito declarado (fls. 1761). Iniciado o contencioso administrativo, a decisão de primeira instância considerou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 1957).

A decisão ora recorrida negou provimento ao recurso voluntário (2046), dando ensejo aos presentes embargos de declaração.

Os embargos de declaração contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis apenas quando estas contiverem obscuridade, contradição ou omissão, nos termos do artigo 65 do Regimento Interno do CARF, abaixo transcrito:

*Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*

O embargante opõe-se ao referido acórdão em face de alegada contradição e de alegada omissão, a seguir analisadas.

#### 1. Prazo decadencial na análise de DCOMP - contradição

A primeira reclamação do embargante diz respeito à alegada contradição em relação ao alcance da ação fiscal, no tempo, para averiguar declarações de compensação. O embargante aponta que a decisão embargada, em um momento, teria afirmado que o prazo decadencial previsto no CTN não se aplicava à averiguação de DCOMP e depois teria afirmado que o Fisco teria cinco anos para averiguar a DCOMP. Tais afirmações, no entender do embargante, seriam contraditórias, conforme o seguinte excerto (fls. 2083):

*Apesar de ter reconhecido, no mérito, o direito do Embargante à dedutibilidade da despesa com o pagamento de salários no valor de R\$ 23.011.000,00, o Acórdão Embargado acabou por decidir não reconhecer o direito creditório pleiteado, vez que permitiu a análise de fatos ocorridos em anos-calendário anteriores (1998 a 2005), já atingidos pela decadência.*

*E para afastar os argumentos do Embargante a respeito da impossibilidade do Fisco de, a pretexto de verificar a existência de crédito a restituir/compensar, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência, o voto do aresto embargado apresentou a seguinte conclusão:*

[...]

*Como se vê, o aresto embargado é contraditório em suas proposições, pois de um lado afirma que o Fisco não se sujeita aos prazos decadenciais previstos no CTN para analisar a origem do direito creditório, e de outro afirma que o Fisco tem o prazo de cinco anos contados da data de entrega da DCOMP para analisar e homologar o crédito pleiteado, nos termos do §4º do art. 74 da Lei 9.430/96.*

O trecho do acórdão embargado que foi citado pelo embargante é o que se segue (fls. 2054):

*A investigação da origem do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ apurado em 31/12/2005 e pago em 24/02/2006 trata-se de análise não sujeita aos prazos decadenciais previstos no CTN. O prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para o tributos sujeitos aos lançamentos por homologação, aplica-se às investigações em que a autoridade fiscal verifica a apuração efetuada pelo sujeito passivo e, discordando do tributo por ele apurado, constitui o lançamento de ofício.*

*Na análise dos pedidos de ressarcimento/compensação, a investigação da autoridade fiscal tem por escopo verificar a certeza e liquidez do crédito tributário, requisito necessário ao reconhecimento do direito creditório, nos termos do art. 170 do CTN:*

[...]

*O ônus da prova do direito creditório é do contribuinte, por outro lado, o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados da data de entrega da Declaração de Compensação, conforme o § 4º, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, para promover a análise e homologar o crédito pleiteado pelo contribuinte, sob pena de ocorrer a homologação tácita.*

Entendo que não há a alegada contradição no trecho apontado, uma vez que as duas afirmações destacadas estão tratando de objetos diferentes. Quando a decisão embargada afirma que "o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados da data de entrega da Declaração de Compensação, [...] para promover a análise e homologar o crédito pleiteado pelo contribuinte" está se referindo ao prazo previsto no §4º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que institui a homologação tácita da compensação não questionada pelo Fisco dentro do prazo indicado. O efeito da homologação tácita referida é impedir que o Fisco questione compensação declarada há mais de cinco anos.

Diferentemente, quando a decisão embargada afirma que "a investigação da origem do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ [...] trata-se de análise não sujeita aos prazos decadenciais previstos no CTN" está se referindo a uma não incidência do §4º do art. 150 do CTN, pelo qual o Fisco não pode rever de ofício a apuração de tributo declarado e pago há mais de cinco anos.

Tratando de objetos distintos, quais sejam, as aplicações de normas distintas, não há que se falar em contradição entre as duas afirmações apontadas pelo embargante.

Na espécie, o embargante deseja que o Fisco, ao analisar a sua declaração de compensação, não questione as apurações do IRPJ realizadas há mais de cinco anos, ou seja, ele deseja que o §4º do art. 150 do CTN se aplique à auditoria para verificar a liquidez e a certeza de crédito usado em compensação, o que foi afastado na decisão embargada. Todavia, os embargos de declaração não são remédio hábil para provocar nova apreciação sobre matéria já julgada.

Com isso, entendo que os embargos de declaração não devem ser admitidos quanto a esse tópico.

## **2. Superposição de auditorias fiscais - omissão**

Em sua segunda reclamação, o embargante afirma que a decisão embargada conteria omissão em relação ao fato de o contribuinte já ter sofrido auditoria fiscal relativa ao ano 2005, sem lançamento tributário. Tal fato seria relevante porque este teria sido o período revisto, na análise de sua DCOMP, e que teria fundamentado a sua não homologação, conforme o seguinte excerto (fls. 2086):

*O acórdão embargado é também omissivo, vez que não se manifestou sobre a comprovada assertiva de que o ora Embargante, no ano de 2009, foi amplamente fiscalizado em relação ao ano-calendário 2005, ocasião em que foi checada toda a documentação comprobatória do IRRF aproveitado, não tendo sido efetuado naquela oportunidade qualquer lançamento de ofício em relação às irregularidades no cálculo do IRPJ apontadas no presente Acórdão, e que serviram de fundamento para não reconhecer o direito creditório pleiteado. Importante consignar que a*

*única modificação na apuração fiscal relativa ao ano base 2005 realizada após a fiscalização levada a efeito no ano de 2009, foi a exclusão da dedução da despesa com remuneração de pessoal, que havia sido equivocadamente classificada e que teve sua natureza retificada de ofício pelo Fisco. Assim, o Fisco não poderia revisar toda a apuração da Recorrente*

*Como sabido, o próprio Código Tributário Nacional prevê a homologação do Fisco como hipótese de extinção do crédito tributário, seja ela expressa mediante uma comunicação formal neste sentido, ou ainda tácita, representada pela realização de fiscalização em determinado período, sem que haja o lançamento do crédito tributário respectivo.*

Verifico que essa questão foi levantada no recurso voluntário, conforme o seguinte excerto (fls. 1991):

*A esse propósito, é de se notar, inclusive, que em 2009, as autoridades fiscais já haviam fiscalizado a Recorrente para o ano-calendário 2005, checando toda a documentação comprobatória do IRRF aproveitado, não tendo efetuado qualquer lançamento de ofício a esse respeito (Doc. 2 da manifestação de inconformidade - MPF nº 08.1.66.00-2008-00246-4, Termo de Intimação Fiscal de 09/01/2009 e Resposta à Intimação Fiscal em 19/01/2009).[grifo do original]*

*Agora, novamente, em 2014, a fiscalização indevidamente revisa a apuração do ano-calendário 2005 e deixa de homologar o crédito pleiteado pela Recorrente, reclamando que não fora apresentada documentação completa que comprovasse a totalidade do IRRF aproveitado em 2005. Vejam, ilustres julgadores, o absurdo que está sendo exigido da Recorrente!*

Com isso, o contribuinte reclama de uma superposição de auditorias fiscais. Na primeira fiscalização, não teria havido exigência quanto ao IRRF declarado e na segunda, objeto do presente processo, o IRRF foi considerado insuficientemente demonstrado. O autor entende que a nova fiscalização não é admissível, considerando que não houve alterações nessa matéria no interstício das duas fiscalizações.

Verifico que essa questão não foi abordada na decisão embargada, apesar de ter sido levantada no recurso voluntário. Entendo que a apreciação dessa matéria é necessária, na medida em que é capaz de, em tese, infirmar a conclusão adotada no acórdão embargado (artigo 1.022, par. único, II, c/c artigo 489, 1º, IV, da Lei nº 13.105, de 2015 - CPC).

Com isso, os embargos devem ser admitidos para que a turma julgadora se pronuncie sobre a alegada superposição de auditorias fiscais, bem como sobre seus efeitos sobre a presente lide.

#### Conclusão

Por todo o exposto, entendo que o autor não demonstrou a existência da alegada contradição relativa ao prazo decadencial na análise de DCOMP (item 1), mas demonstrou a omissão quanto ao questionamento sobre a superposição de auditorias fiscais (item 2), razão pela qual **ADMITO EM PARTE** os embargos de declaração em tela, em caráter definitivo, nos termos do artigo 65, caput e §3º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

O despacho de admissibilidade admitiu os embargos em razão da omissão apontada, nos termos do artigo 65 do RICARF.

Recebi os autos por sorteio em 17/05/2018.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

O presente embargos de declaração opostos pelo contribuinte foram admitidos, conforme despacho de fls. 2091 e ss, apenas em parte no que tange à seguinte omissão:

Em sua segunda reclamação, o embargante afirma que a decisão embargada conteria omissão em relação ao fato de o contribuinte já ter sofrido auditoria fiscal relativa ao ano 2005, sem lançamento tributário. Tal fato seria relevante porque este teria sido o período revisto, na análise de sua DCOMP, e que teria fundamentado a sua não homologação, conforme o seguinte excerto (fls. 2086):

*O acórdão embargado é também omissivo, vez que não se manifestou sobre a comprovada assertiva de que o ora Embargante, no ano de 2009, foi amplamente fiscalizado em relação ao ano-calendário 2005, ocasião em que foi checada toda a documentação comprobatória do IRRF aproveitado, não tendo sido efetuado naquela oportunidade qualquer lançamento de ofício em relação às irregularidades no cálculo do IRPJ apontadas no presente Acórdão, e que serviram de fundamento para não reconhecer o direito creditório pleiteado. Importante consignar que a única modificação na apuração fiscal relativa ao ano base 2005 realizada após a fiscalização levada a efeito no ano de 2009, foi a exclusão da dedução da despesa com remuneração de pessoal, que havia sido equivocadamente classificada e que teve sua natureza retificada de ofício pelo Fisco. Assim, o Fisco não poderia revisar toda a apuração da Recorrente*

*Como sabido, o próprio Código Tributário Nacional prevê a homologação do Fisco como hipótese de extinção do crédito tributário, seja ela expressa mediante uma comunicação formal neste sentido, ou ainda tácita, representada pela realização de fiscalização em determinado período, sem que haja o lançamento do crédito tributário respectivo.*

Verifico que essa questão foi levantada no recurso voluntário, conforme o seguinte excerto (fls. 1991):

---

*A esse propósito, é de se notar, inclusive, que em 2009, as autoridades fiscais já haviam fiscalizado a Recorrente para o ano-calendário 2005, checando toda a documentação comprobatória do IRRF aproveitado, não tendo efetuado qualquer lançamento de ofício a esse respeito (Doc. 2 da manifestação de inconformidade - MPF nº 08.1.66.00-2008-00246-4, Termo de Intimação Fiscal de 09/01/2009 e Resposta à Intimação Fiscal em 19/01/2009).[grifo do original]*

*Agora, novamente, em 2014, a fiscalização indevidamente revisa a apuração do ano-calendário 2005 e deixa de homologar o crédito pleiteado pela Recorrente, reclamando que não fora apresentada documentação completa que comprovasse a totalidade do IRRF aproveitado em 2005. Vejam, ilustres julgadores, o absurdo que está sendo exigido da Recorrente!*

Com isso, o contribuinte reclama de uma superposição de auditorias fiscais. Na primeira fiscalização, não teria havido exigência quanto ao IRRF declarado e na segunda, objeto do presente processo, o IRRF foi considerado insuficientemente demonstrado. O autor entende que a nova fiscalização não é admissível, considerando que não houve alterações nessa matéria no interstício das duas fiscalizações.

Verifico que essa questão não foi abordada na decisão embargada, apesar de ter sido levantada no recurso voluntário. Entendo que a apreciação dessa matéria é necessária, na medida em que é capaz de, em tese, infirmar a conclusão adotada no acórdão embargado (artigo 1.022, par. único, II, c/c artigo 489, 1º, IV, da Lei nº 13.105, de 2015 - CPC).

Com isso, os embargos devem ser admitidos para que a turma julgadora se pronuncie sobre a alegada superposição de auditorias fiscais, bem como sobre seus efeitos sobre a presente lide.

Inicialmente cabe ressaltar que esse ponto foi também levantado pelo contribuinte em sede de impugnação, porém a DRJ igualmente não analisou de forma explícita.

Veja estas linhas, quando ele faz a diferenciação entre os procedimentos de lançamento, de homologação de compensações declaradas, e análise do direito creditório pleiteado:

Outro problema a ser apreciado é se o lançamento de ofício, para retificação da base de cálculo do imposto ou contribuição seria necessário para conferir fundamento de validade ao ato de não reconhecimento do direito creditório.

O lançamento de ofício, apesar de ser um ato necessário à constituição do crédito tributário, não se configura imprescindível para a determinação da certeza e liquidez do crédito invocado em favor do contribuinte.

Dito por outras palavras: **não é porque não houve lançamento de ofício em relação a determinado período de apuração do tributo ou contribuição, que estaria homologado o direito creditório relativo ao saldo negativo demonstrado na DIPJ ou ao alegado pagamento indevido ou a maior, independentemente de qualquer verificação. (gn)**

Na verdade, com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, §4º ou 173, I, do CTN apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V e VII do CTN).

Todavia, não se pode inferir, a partir daí que, com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento, estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que pudessem repercutir em períodos de apuração futuros.

Digo isso porque a relatora do acórdão ao analisar a questão da decadência e liquidez, o faz de forma similar, segundo os trechos abaixo colacionados:

**Alega também a recorrente ter ocorrido a decadência do direito do Fisco de, a pretexto de verificar a existência de imposto a restituir/compensar, reabrir a análise de fatos ocorridos em períodos decaídos, sob o argumento de que não teriam sido comprovados os valores de IRRF aproveitados no ano de 2005. Acrescenta que o IRRF sobre remessas de rendimentos para sucursais no exterior aproveitado no ano-calendário de 2005 referia-se a imposto retido em diversos anos-calendário anteriores, no período de 1998 a 2005, e que deixar de considerar valores de IRRF aproveitados em período passado e alcançado pela decadência, equipara-se a lançar valores naquele período.**

A investigação da origem do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ apurado em 31/12/2005 e pago em 24/02/2006 trata-se de análise não sujeita aos prazos decadenciais previstos no CTN. O prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN, para o tributos sujeitos aos lançamentos por homologação, aplica-se às investigações em que a autoridade fiscal verifica a apuração efetuada pelo sujeito passivo e, discordando do tributo por ele apurado, constitui o lançamento de ofício.

Na análise dos pedidos de ressarcimento/compensação, a investigação da autoridade fiscal tem por escopo verificar a certeza e liquidez do crédito tributário, requisito necessário ao reconhecimento do direito creditório, nos termos do art. 170 do CTN: (...)

O ônus da prova do direito creditório é do contribuinte, por outro lado, o Fisco tem o prazo de cinco anos, contados da data de entrega da Declaração de Compensação, conforme o § 4º, do art. 74 da Lei nº 9.430/96, para promover a análise e homologar o crédito pleiteado pelo contribuinte, sob pena de ocorrer a homologação tácita. (...)

No caso concreto, a contribuinte foi cientificada do despacho decisório que promoveu a análise das declarações de compensação apresentadas em 30/09/2011, em 13/06/2014, conforme Termo de Ciência de Decurso de Prazo (fls. 1.786), ou seja, antes do prazo previsto para homologação tácita.

Assim, procedeu corretamente a fiscalização ao verificar a certeza e liquidez do crédito e efetuar o ajustes necessários à correta apuração do valor a ser restituído/compensado.

Novamente, ressalto aqui, que revendo tanto as decisões da DRJ quanto da Relatora a *quo* não vejo omissão no que tange ao entendimento de que por se tratar de pedido de restituição e de compensação, segundo o entendimento deles, abre-se a possibilidade do fisco de se analisar a sua liquidez e certeza e nessa linha de argumentação, ainda que o contribuinte tenha sido fiscalizado em 2009 acerca do período de 2005 e o procedimento fiscal tenha findado sem lançamentos, ao se proceder nos pedidos de restituição e de compensação, cabe ao Fisco aferir a liquidez e certeza dos créditos e dessa forma não haveria que se falar em superposição de auditorias fiscais.

E dessa forma, não haveria que se falar em omissão do acórdão embargado. E sim, talvez de obscuridade, e dessa forma entendo que aclarada, no sentido acima mencionado.

### **Conclusão**

Em conclusão, por todo o exposto, voto em conhecer dos presentes embargos, para sanar a obscuridade apontada, sem efeitos infringentes.

(Assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto