



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720268/2014-22
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.652 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de agosto de 2021
Recorrente BANCO SAFRA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃO COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos *paradigma* e *recorrido* impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando o não conhecimento recursal.

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)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.652 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.720268/2014-22

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.122/2.141) interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º **1301-002.616** (fls. 2.046/2.068), complementado pelo Acórdão n.º **1301-003.509** (fls. 2.097/2.106), este último proferido em sede de embargos de declaração, sem efeitos infringentes, em relação à parte da decisão que restou assim ementada:

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.

Por bem resumir o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

Trata o processo de manifestação de inconformidade de f. 1789 a 1821, contra o despacho decisório de fls. 1761 a 1779, que não reconheceu o direito creditório demonstrado no pedido de restituição 12057.68716.301210.1.2.048160, relativo a pagamento a maior do IRPJ relativo ao exercício 2006 e, por consequência, não homologou as compensações pleiteadas na declaração de compensação 17096.86909.300911.1.3.044487.

Por bem descrever o direito creditório pleiteado, transcrevo os parágrafos 15 a 19 (fl. 1764) do despacho decisório:

15. O alegado pagamento a maior de IRPJ 5.859.646,33 seria decorrente da diferença entre o valor de R\$ 36.826.718,32 relativo ao Imposto de Renda a Pagar apurado na Ficha 12B da DIPJ 2006 ORIGINAL às fls. 1.231 e o valor do Imposto de Renda a Pagar apurado na Ficha 12 B da DIPJ 2006 RETIFICADORA às fls. 72 de R\$ 31.073.968,32, acrescido de juros SELIC para o pagamento efetuado em 24/03/2006 através do DARF de fls. 9495;

(...)

16. Conforme resposta às intimações fiscais 49/2013 e 41/2014 às fls. 370 a diferença entre as DIPJ 2006 Original e Retificadora é a exclusão do valor de R\$ 23.011.000,00 na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL e os reflexos na apuração do IRPJ e CSLL no ajuste anual;

17. A Exclusão refere-se a despesa de remuneração de pessoal em decorrência da descaracterização de contratos de mútuo efetuados entre o interessado e diversos funcionários, conforme Auto de Infração lavrado pela DEINF/SPO em 22/12/2010, processo 16327.001721/201074 às fls. 523/532, Termo de Verificação Fiscal às fls. 534/550 e DARF com o pagamento das penalidades lançadas de ofício às fls. 551/553;

18. A exclusão do valor de R\$ 23.011.000,00 da apuração do Lucro Real às fls. 62 e da Base de Cálculo da CSLL às fls. 82 corresponde a totalidade dos pagamentos efetuados pelo interessado a empregados durante o ano de 2005, conforme demonstrativo integrante do “Termo de Verificação Fiscal” às fls. 543/550;

19. Os pagamentos efetuados teriam sido contabilizados como operações de empréstimo aos empregados. O interessado apresentou roteiro contábil para o registro das operações de mútuo com os empregados às fls. 1164 e 1168. Pelo roteiro verifica-se que as operações de Mútuo foram registradas em contas do “Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo”, destacando-se a conta de “IOF a Recolher” incidente sobre os empréstimos, pertencentes ao “Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo”;

A razão do não reconhecimento do direito creditório consta dos parágrafos 21 a 26 do despacho decisório, fl. 1765 e, em síntese, decorre do não cumprimento do disposto na Lei 6.404, de 1976, art. 177, assim concluindo a autoridade fiscal:

26. Diante do exposto, em decorrência do não cumprimento dos requisitos legais relativos a escrituração contábil das despesas com pagamentos de empregados no ano de 2005 no valor de

R\$ 23.011.000,00, a exclusão deste valor do Lucro Real após a lavratura do Auto de Infração e a retificação da DIPJ 2006 não devem ser considerados para fins de apuração de crédito relativo a pagamento a maior do IRPJ.

Demonstrou a autoridade fiscal ainda que, mesmo se procedente a retificação relativa a despesas, o cálculo correto das deduções do imposto e o imposto retido comprovado que atendessem às condicionantes legais para dedução não levariam à apuração do direito creditório pleiteado.

A ciência do despacho decisório se deu em 20/06/2014, conforme aviso de recebimento postal de f. 1787, e a manifestação de inconformidade de fls. 1789 a 1821 foi protocolizada em 27/06/2014.

A interessada articulou os seguintes argumentos em sua manifestação, que serão analisados detalhadamente no voto:

- i. Preliminarmente, a impossibilidade do Fisco verificar a certeza e liquidez do direito creditório quando isso dependa da análise da base de cálculo, montante do tributo, pagamentos, retenções e compensações ocorridos em períodos já atingidos pela decadência;
- ii. Propriedade da exclusão da despesa com remuneração de empregados contabilizada como operações de mútuo pelo regime de competência;
- iii. Incoerências na demonstração do imposto de renda retido na fonte pela autoridade fiscal;
- iv. Regularidade da compensação do imposto de renda retido por remessa de rendimentos para as sucursais nas Ilhas Cayman, em conformidade com os documentos analisados pela autoridade fiscal;
- v. Direito à correção do imposto retido pela aplicação da SELIC;
- vi. Improriedade da glosa do imposto sobre remessas para o exterior em tese já compensado anteriormente, sem que tivesse sido intimada a prestar esclarecimentos.

A interessada apresentou adendo à manifestação de inconformidade, para juntar o que identificou como comprovantes de rendimentos e retenção de imposto pela fonte pagadora Votorantim Asset Management DTVM Ltda.

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, a 2ª Turma da DRJ/CGE a julgou improcedente, conforme acórdão de fls. 1.957/1.974.

Cientificada dessa decisão, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 1.985/2.017), recurso este que, nos termos do referido Acórdão n.º **1301-002.616** (fls. 2.046/2.068), foi julgado improcedente.

Após intimada, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 2.080/2.087), os quais foram admitidos (cf. fls. 2.091/2.095) e, em seguida, acolhidos sem efeitos infringentes (cf. Acórdão n.º 1301-003.509 – fls. 2.097/2.106).

Ato contínuo, a empresa interpôs o recurso especial (fls. 2.122/2.141), sustentando que a decisão recorrida: **(i)** em relação à matéria *da impossibilidade do Fisco, a pretexto de verificar a existência de crédito tributário a restituir/compensar, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência*, diverge dos Acórdãos **1302-001.635** (fls. 2.143/2.149) e **1402-00.592** (fls. 2.152/2.160); e **(ii)** em relação à matéria *da impossibilidade do Fisco realizar nova fiscalização sobre período já fiscalizado*, diverge do Acórdão n.º **1201-001.687** (fls. 2.163/2.182).

Despacho de fls. 2.188/2.201 admitiu o recurso somente em relação à primeira matéria, nos seguintes termos:

(...)

Neste Recurso Especial, a recorrente trouxe à baila as seguintes matérias:

- 1) **vedação à reabertura do exame de fatos ocorridos em período de apuração já abrangido pela decadência, para fins de reconhecimento de direito creditório;**
- 2) **vedação à fiscalização de período de apuração já fiscalizado.**

Para a questão n.º 1 - **vedação à reabertura do exame de fatos ocorridos em período de apuração já abrangido pela decadência, para fins de reconhecimento de direito creditório** - a recorrente suscita divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos n.º **1302-001.635** e **1402-00.592**, ofertados como paradigmas. Eis suas ementas:

- acórdão n.º **1302-001.635**:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

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."

- acórdão n.º **1402-00.592**:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Essa prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo."

Os acórdãos indicados como paradigmas não foram reformados até a data da interposição do Recurso Voluntário.

Segue-se o trecho do acórdão recorrido, de onde se pode extrair seus fundamentos:

"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." (grifei)

À vista do recorte acima, percebe-se que o voto condutor do acórdão recorrido adotou a tese segundo a qual a Fiscalização, para fins de confirmação da certeza e liquidez do crédito vindicado pelo contribuinte, **pode retroceder** o exame a fatos compreendidos nos períodos de apuração **já cobertos** pelas regras de **decadência**, previstas nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN.

Agora, passa-se ao voto condutor do primeiro paradigma, de nº **1302-001.635**:

"O referido saldo negativo/credito é composto pelo pagamento das antecipações de IRPJ no montante de R\$ 1.346.037,30 e de Imposto de Renda Retido na Fonte de R\$57.433,93, totalizando a importância de R\$ 1.403.471,23.

Segundo relato no despacho decisório de fls. 2.704, a **validação** das compensações declaradas dependia da **certificação da certeza e liquidez do crédito**, mediante verificação do resultado contábil e fiscal declarado, do valor do imposto de renda devido, do valor do prejuízo fiscal apurado, das antecipações por retenção na fonte e pagamento de imposto de renda apurado pelo regime de estimativa, da apuração de saldo negativo submetido à compensação.

Ocorre que **todos os itens** que a fiscalização desejava fiscalizar/chechar **já haviam sido homologados** por ela mesma, ano antes, uma vez que DIPJ Retificadora transmitida em 2005, havia sido homologada, ainda que tacitamente, ao final do ano de 2010.

Sendo certo que a diligência fiscal foi iniciada somente em abril de 2011, tenho que o saldo negativo aproveitado nas compensações já estava revestido da certeza e liquidez buscadas. Isso porque a DIPJ não só consigna o valor do crédito, como, por característica própria obrigatória, traz consigo todas as informações de composição da origem desse saldo.

Assim, **não há como validar aquilo que já se encontra validado**, ainda que tacitamente.

Mais **absurdo** ainda se reveste a tentativa da fiscalização em rever, **em 2011**, a base de cálculo do IRPJ devido em 2001, sob o **argumento de que não se tratava de fiscalização com o intuito de lançamento de tributo, mas** tão somente **certificar**, para fins de homologação de pedido de compensação postulado, que o **crédito alegado revestia-se de liquidez e certeza**, uma vez que o contribuinte apresentou todos os documentos contábeis (livros Diário e razão).

De posse de tais documentos, os quais são elementos de prova válidos, era possível determinar se o quantum declarado em DIPJ estava devidamente escriturado na contabilidade do contribuinte.

Contudo, entendeu a fiscalização que o contribuinte deveria apresentar também a documentação que dava suporte aos lançamentos contábeis e, como estes não foram apresentados, procedeu a mesma com a glosa dos custos do contribuinte sob o argumento de que tais custos não foram efetivamente comprovados. Em suma: a fiscalização

entendeu que os livros, Diário e Razão, não eram elementos de prova e aferição dos dados lançados na DIPJ 2002!

Com isso, a fiscalização acabou por glosar os únicos custos do contribuinte, os quais constavam dos lançamentos à ficha 04 - A da DIPJ. Assim, ainda que fosse o caso fazer alguma glosa, certamente não seria sobre a integralidade dos custos incorridos pelo contribuinte, pois se assim o fosse, seria necessário entender que a contabilidade do contribuinte era imprestável e, portanto, o regime de apuração adequado seria o do lucro arbitrado. Repise-se, mais uma vez, que o **período de apuração em questão já estava abarcado pela decadência**, portanto, **não poderia o fisco** proceder com a glosa integral dos custos do contribuinte, ainda mais quando esse glosa se dá dentro de procedimento para aferição da certeza e liquidez de direito creditório declarado.

Concordo que somente deve ser deferida compensação de créditos líquidos e certos. Todavia, tal fato **não permite concluir que não há limite temporal** para análise da apuração do tributo que se pretende compensar.

Como é sabida, 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**.

Dessa forma, como a homologação tácita do lançamento recaiu sobre a própria apuração do IRPJ, **não há fundamento legal que permita a revisão da apuração do lucro fiscal e contábil**, pois **esta** se tornou **imutável**, seja para lançar tributo, **seja para glosa do saldo negativo disponível para compensação**.

Não pode, portanto, o fisco, **concordar** com o lançamento realizado pelo contribuinte, **homologando-o tacitamente, para** um momento **posterior** iniciar uma **revisão** deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e certeza do crédito tributário compensado.

Vale ressaltar que a impossibilidade de revisão do lançamento tacitamente homologado não impede a conferência da certeza e liquidez do crédito alegado pelo fisco. Isto porque, permanece possível ao fisco verificar a formação do saldo negativo, isto é, confirmar o recolhimento ou a compensação das antecipações mensais, o IRRF, o imposto de renda pago no exterior, dentre outras parcelas.

Em outras palavras, a confirmação da existência do crédito de saldo negativo de IRPJ é, obviamente, permitida. Porém, **deve se ter como ponto de partida para a conferência do lucro real e a apuração do IRPJ declarado e tacitamente homologado**.

Nesse contexto, para fins de análise das compensações objeto deste litígio, deve se ter por base a apuração do lucro real e do IRPJ do ano-calendário 2001 conforme declarado pela recorrente em sua DIPJ, a qual se encontra homologada, ainda que tacitamente.

Assim, uma vez que o lucro real declarado está homologado, bem como estarem reconhecidas pela própria autoridade fiscal a integralidade das parcelas que compuseram o saldo negativo, não há alternativa, senão validar o crédito pleiteado no valor de R\$ 1.403.471,23." (grifei)

Na presença deste fragmento do primeiro paradigma, constata-se que o voto condutor se apoiou na tese de que a Fiscalização **não pode**, ainda que sob o pretexto de verificar a certeza e a liquidez do direito creditório do contribuinte, **revisar** fatos ocorridos **após** o prazo para a **homologação tácita** do lançamento. Assim, mostra-se **patente a divergência entre este paradigma e o acórdão recorrido**, já que, neste último - repise-se, prevaleceu o entendimento de que a Fiscalização, para a verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, pode retroceder o exame a fatos ocorridos em períodos de apuração cobertos pela normas que regem a decadência, estabelecidas nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN.

Agora, passa-se ao voto condutor do segundo paradigma, de nº **1402-00.592**:

"Prazo decadencial para revisar a apuração do Lucro Real regularmente apurado e declarado pelo contribuinte.

Na análise dos autos alguns pontos chamaram-me a atenção de plano, a saber:

[...]

vi) No despacho decisório é **indiretamente procedida a revisão do lucro real apurado pelo contribuinte** no ano-calendário 2001, mediante verificação se os rendimentos e

receitas objeto das retenções de imposto de renda na fonte foram oferecidos à tributação. Os valores que a autoridade administrativa considerou que não foram tributados, repito, apenas a partir da análise das DIPJ, embora regularmente retido pelas fontes pagadoras e declarado pela contribuinte, foram objeto de “glosas proporcionais” do IRFonte, ao invés de acrescido ao lucro real, para fins de recálculo do imposto devido, conforme descrito no item 4.5.1 do despacho decisório (fl. 271).

Vejamus a transcrição do trecho do voto condutor do acórdão recorrido que contém a explicação do procedimento fiscal, considerado correto também pela turma julgadora de 1ª instância:

[...]

Nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). *In casu*, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Desse modo, o pedido de restituição deve estar necessariamente instruído com as provas em que se fundamenta. No caso de saldo negativo de IRPJ decorrente de imposto retido na fonte, deve ser comprovado o cômputo, na determinação do lucro real, **dos rendimentos correspondentes**, a teor do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*: (...)

Constata-se que a autoridade administrativa, apesar de ter feito verificações do regular retenção e recolhimento de imposto de renda pelas fontes pagadoras do contribuinte, considerou apenas um percentual desse valor para fins de reconstituição do saldo negativo de recolhimentos do IRPJ do contribuinte.

Esse artifício, a meu ver, destinou-se a contornar o transcurso do prazo decadencial para rever a apuração do lucro real do contribuinte, e não pode ser admitido.

Repito, o correto seria reconstituir o lucro real incluindo eventuais receitas omitidas, obviamente com análise da escrituração do contribuinte.

No presente caso, à luz da legislação e da jurisprudência, o **Fisco tinha 5 (cinco) anos para fiscalizar a apuração do lucro real do contribuinte**, mas somente realizou o procedimento em maio de 2007, **quando já havia sido atingidos pelo transcurso do prazo decadencial.**

Em relação ao ano-calendário objeto do procedimento (2001), houve recolhimento antecipado (pelas próprias retenções em fonte), cabível, pois, a aplicação do art. 150 parágrafo 4º do CTN na contagem do prazo decadencial.

Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça - STJ, cite como exemplo o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

[...]

É certo que a Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento desse pelo contribuinte. Porém, **Não pode haver auditoria do lucro líquido ou lucro real apurado pelo contribuinte, cujo prazo continua sendo contado na forma do art. 150 c/c 173 do CTN**, e sim da efetividade dos recolhimentos, IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações (inclusive com outros tributos), enfim a própria formação do saldo.

O art. 264 do RIR/1999 preceitua que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. Ou seja: o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve, prazo de 5 anos contados do pedido, investigar a origem do alegado crédito, qualquer que seja o tempo decorrido de sua formação, cabendo ao contribuinte manter em boa ordem a documentação pertinente.

Todavia, não foi apenas essa a situação que se verificou no presente caso: além de verificar o IRFonte, a Autoridade Administrativa realizou, indiretamente, a auditoria do lucro real.

Diante do exposto, quanto a essa matéria, cumpre determinar o retorno dos autos à Unidade de origem para que a autoridade administrativa mediante novo despacho

decisório apure o direito creditório, levando em conta a totalidade do Imposto de Redito na Fonte (antecipação) comprovado, **sendo incabível, no presente caso, verificar se os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação**, haja vista o **transcurso do prazo decadencial para retificar a apuração dos tributos devidos pelo contribuinte**, à data da ciência do despacho decisório.

Reitero que a reconstituição deve partir do lucro real apurado e declarado pelo contribuinte, no caso prejuízo fiscal e zero de tributo a recolher no ajuste. No que tange às retenções de IR (antecipação), deverá ser tomado o valor originalmente declarado pelo contribuinte, fl. 43, isso porque o **contribuinte também possuía o prazo de 5 anos para refazer suas apurações e retificar sua contabilidade/declarações para alterar esses valores**.

Por fim, cumpre registrar que o contribuinte deverá ser cientificado do novo despacho decisório da Unidade de Origem e, caso não concorde, poderá apresentar nova impugnação à DRJ, reiniciando o litígio." (grifei)

Este fragmento do segundo paradigma expõe que o voto condutor ancorou-se na regra de que a Fiscalização **não** pode **retroceder** o exame a fatos relativos a períodos de apuração **já atingidos** pelas restrições **decadenciais**, afirmadas nos artigos 150 e 173 do CTN, ainda que para fins de certificação da certeza e liquidez do direito de crédito do contribuinte.

Considerando que a decisão recorrida apoiou-se na tese de que a Administração Tributária dispõe do direito potestativo de examinar situações fáticas anteriores ao marco temporal dos artigos 150 e 173 do CTN, **revela-se inquestionável o dissídio interpretativo**, feito o cotejo entre o segundo paradigma e o acórdão ora hostilizado.

Para a questão nº 2 - **vedação à fiscalização de período de apuração já fiscalizado** - a recorrente suscita divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o acórdão nº **1201-001.687**, ofertado como paradigma. Eis sua ementa:

(...)

Portanto, a **inexistência de similitude fática impõe a inadmissibilidade do apelo**.

Diante do exposto, com fundamento no artigo 67, *caput* e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto por **Banco Safra S/A**, para que seja rediscutida a seguinte matéria: **vedação à reabertura do exame de fatos ocorridos em período de apuração já abrangido pela decadência, para fins de reconhecimento de direito creditório**.

De outro modo, com fundamento no artigo 67, *caput* e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **NEGADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto por **Banco Safra S/A**, quanto à matéria: **vedação à fiscalização de período de apuração já fiscalizado**.

(...)

Contra a parte do recurso que não foi admitida, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 2.210/2.218), que foi rejeitado em conformidade com o despacho de fls. 2.221/2.226.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.241/2.248), pugnando apenas pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

E apesar do conhecimento não ter sido questionado pela parte recorrida, é necessário verificar se realmente há a necessária similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados.

Nesse ponto, cumpre reiterar que o mérito da controvérsia diz respeito à possibilidade ou não do fisco, por ocasião do **despacho decisório de 23/05/2014**, “glosar” parte do Saldo Negativo relativo ao ano-calendário de **2005, informado em DIPJ Retificadora entregue em 31/12/2010** e por ela compensado por intermédio de **DCOMP transmitida em 30/09/2011**.

Segundo a decisão recorrida:

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.

Em sentido oposto, o *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **1302-001.635** – fls. 2.143/2.149), concluiu que “*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.*”

Ocorre, porém, que esse precedente, ao reconhecer a decadência em questão, levou em conta a data da transmissão da DIPJ Retificadora (e não o fato gerador). Nas palavras do voto condutor:

Segundo relato no despacho decisório de fls. 2.704, a **validação** das compensações declaradas dependia da **certificação da certeza e liquidez do crédito**, mediante verificação do resultado contábil e fiscal declarado, do valor do imposto de renda devido, do valor do prejuízo fiscal apurado, das antecipações por retenção na fonte e pagamento de imposto de renda apurado pelo regime de estimativa, da apuração de saldo negativo submetido à compensação.

Ocorre que **todos os itens** que a fiscalização desejava fiscalizar/chechar **já haviam sido homologados** por ela mesma, ano antes, uma vez que DIPJ Retificadora transmitida em 2005, havia sido homologada, ainda que tacitamente, ao final do ano de 2010.

Sendo certo que a diligência fiscal foi iniciada somente em abril de 2011, tenho que o saldo negativo aproveitado nas compensações já estava revestido da certeza e liquidez buscadas. Isso porque a DIPJ não só consigna o valor do crédito, como, por característica própria obrigatória, traz consigo todas as informações de composição da origem desse saldo.

Assim, **não há como validar aquilo que já se encontra validado**, ainda que tacitamente.

(...)

Verifica-se, assim, que naquele caso concreto a decadência foi reconhecida pelo fato do despacho decisório ter sido proferido após 5 (cinco) anos da data de transmissão da DIPJ Retificadora.

Isso, porém, não acontece nessa situação particular, afinal a DIPJ Retificadora, que declarou o indébito utilizado, foi transmitida em 31/12/2010, sendo que a ciência do despacho decisório se deu em 23/05/2014, antes de 5 (cinco) anos, portanto.

Aplicando, então, o entendimento proferido no precedente ora analisado, fato é que a decisão recorrida não seria reformada.

Descarto, portanto, o primeiro paradigma como hábil a caracterizar a divergência jurisprudencial.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão n.º **1402-00.592** – fls. 2.153/2.160), extrai-se do voto condutor que:

(...)

Na análise dos autos alguns pontos chamaram-me a atenção de plano, a saber:

i) a DIPJ do ano-calendário de 2001 foi apresentada pelo contribuinte em 11/05/2002 (fl. 31), dentro do prazo estabelecido na legislação, tendo o contribuinte apurado prejuízo fiscal de R\$ 69.977.664,00 (fl. 42) e Imposto de Renda Retido na fonte de R\$ 7.208.121,00 (fl. 43).

ii) o pedido de compensação do contribuinte foi protocolado em 12/6/2002 (fl. 1), no qual foi pleiteado o reconhecimento do direito creditório no valor original R\$ 6.934.964,06 (relativo apenas ao IR-Fonte sobre aplicações financeira - SWAP).

iii) O despacho decisório da DERAT/SP, objeto do litígio, foi proferido somente em 17/05/2007, cientificado em 29/05/2007 (fls. 268 a 277-verso), mais de 5 anos após a ocorrência do fato gerador do IRPJ ano-calendário de 2001.

iv) No aludido despacho decisório não há qualquer referência à escrituração contábil e fiscal da contribuinte, todas as verificações e procedimentos estão calcados na Declaração do IRPJ e nos registros da Receita Federal.

v) o contribuinte informou em sua declaração de PJ os rendimentos e retenções de IR-Fonte, conforme ficha 06, linha 21, cópia às fls. 251.

vi) No despacho decisório **é indiretamente procedida a revisão do lucro real apurado pelo contribuinte no ano-calendário 2001**, mediante verificação se os rendimentos e receitas objeto das retenções de imposto de renda na fonte foram oferecidos à tributação. Os valores que a autoridade administrativa considerou que não foram tributados, repito, apenas a partir da análise das DIPJ, embora regularmente retido pelas fontes pagadoras e declarado pela contribuinte, foram objeto de "glosas proporcionais" do IR-Fonte, ao invés de acrescido ao lucro real, para fins de recálculo do imposto devido, conforme descrito no item 4.5.1 do despacho decisório (fl. 271).

Vejamos a transcrição do trecho do voto condutor do acórdão recorrido que contem a explicação do procedimento fiscal, considerado correto também pela turma julgadora de 1ª instância:

(...)

Constata-se que a autoridade administrativa, apesar de ter feito verificações do regular retenção e recolhimento de imposto de renda pelas fontes pagadoras do contribuinte, considerou apenas um percentual desse valor para fins de reconstituição do saldo negativo de recolhimentos do IRPJ do contribuinte.

Esse artifício, a meu ver, destinou-se a contornar o transcurso do prazo decadencial para rever a apuração do lucro real do contribuinte, e não pode ser admitido. Repito, o correto seria reconstituir o lucro real incluindo eventuais receitas omitidas, obviamente com análise da escrituração do contribuinte.

No presente caso, à luz da legislação e da jurisprudência, o Fisco tinha 5 (cinco) anos para fiscalizar a apuração do lucro real do contribuinte, mas somente realizou o

procedimento em maio de 2007, quando já havia sido atingidos pelo transcurso do prazo decadencial.

Em relação ao ano-calendário objeto do procedimento (2001), houve recolhimento antecipado (pelas próprias retenções em fonte), cabível, pois, a aplicação do art. 150 parágrafo 4º, do CTN na contagem do prazo decadencial. Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça-STJ, cite como exemplo o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux:

(...)

É certo que a Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento desse pelo contribuinte. Porém, não pode haver auditoria do lucro líquido ou lucro real apurado pelo contribuinte, cujo prazo continua sendo contado na forma do art. 150 c/c 173 do CTN, e sim da efetividade dos recolhimentos, IR-Fonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações (inclusive com outros tributos), enfim a própria formação do saldo.

O art. 264 do RIR/1999 preceitua que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. Ou seja: o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve, prazo de 5 anos contados do pedido, investigar a origem do alegado crédito, qualquer que seja o tempo decorrido de sua formação, cabendo ao contribuinte manter em boa ordem a documentação pertinente. Todavia, não foi apenas essa a situação que se verificou no presente caso: além de verificar o IR-Fonte, a Autoridade Administrativa realizou, indiretamente, a auditoria do lucro real.

Diante do exposto, quanto a essa matéria, cumpre determinar o retorno dos autos à Unidade de origem para que a autoridade administrativa mediante novo despacho decisório apure o direito creditório, levando em conta a totalidade do Imposto de Redito na Fonte (antecipação) comprovado, sendo incabível, no presente caso, verificar se os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação, haja vista o transcurso do prazo decadencial para retificar a apuração dos tributos devidos pelo contribuinte, à data da ciência do despacho decisório.

Reitero que a reconstituição deve partir do lucro real apurado e declarado pelo contribuinte, no caso prejuízo fiscal e zero de tributo a recolher no ajuste. No que tange às retenções de IR (antecipação), deverá ser tomado o valor originalmente declarado pelo contribuinte, fl. 43, isso porque o contribuinte também possuía o prazo de 5 anos para refazer suas apurações e retificar sua contabilidade/declarações para alterar esses valores.

Como se percebe, o *segundo paradigma* analisou a matéria diante de situação fática que envolveu despacho decisório emitido após 5 (cinco) anos tanto da data do fato gerador e da entrega da DIPJ.

E apesar do Colegiado reconhecer a aplicação de decadência para auditar o Lucro Real com base no artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos a contar da data do fato gerador, o precedente registra expressamente que a reconstituição do indébito deve partir das informações declaradas (DIPJ) originariamente pelo contribuinte.

A meu ver essa menção expressa do voto às informações originárias declaradas destaca a importância dada pelo Colegiado à DIPJ. Ocorre que, conforme visto, no caso do *paradigma* não há menção de retificação da DIPJ, que lá foi apresentada há mais de cinco anos do despacho decisório, ao passo que aqui houve DIPJ Retificadora transmitida justamente para declarar o indébito e antes do decurso do prazo de 5 (cinco) anos.

Essa dessemelhança entre os julgados, aliás, impede que o presente Julgador crie a convicção de que o segundo paradigma de fato reformaria a decisão ora recorrida, fato este que impede a caracterização do dissídio.

Conclusão

Pelo exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli