



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

Processo n° 10768.720328/2007-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.762 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2016
Matéria DCOMP - Pagamento Indevido ou a Maior - IRPJ
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2005

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES. Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares, como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta preliminar, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. Observado o prazo legal para edição, válida, do primeiro ato de não-homologação, os débitos compensados permanecem com exigibilidade suspensa até que o contencioso administrativo decida sobre a sua homologação, não se cogitando, mais, de homologação tácita da compensação.

REDUÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO EM RAZÃO DE DECISÃO FAVORÁVEL, EFICAZ MAS AINDA NÃO DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE. A decisão judicial que confere suspensão à exigibilidade do crédito tributário não autoriza que sua existência seja desconsiderada para fins de apuração de indébito passível de restituição ou compensação, dado que a lei veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. POSTERGAÇÃO DO INDÉBITO. Não cabe à autoridade administrativa suprir a inércia do sujeito passivo e recompor sua apuração para deslocar o indébito pretendido para momento futuro no qual ele poderia ter se verificado. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INÍCIO. O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de homologação tácita das compensações, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do despacho decisório; 3) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de decadência do direito de revisar o crédito, divergindo as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix; 4) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões as Conselheiras Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

TELEMAR NORTE LESTE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensação de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ no período de apuração de janeiro/2005.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de compensações realizadas pela interessada acima identificada, com emprego de crédito oriundo de pagamento supostamente indevido ou a maior no valor de R\$ 19.157.240,85, referente à estimativa de IRPJ de janeiro de 2005. O Per/Dcomp que primeiro empregou o crédito foi o de número 07905.96785.010705.1.3.04-7478. Posteriormente, outros vieram nos autos dos processos 10768.720329/2007-57 e 10768.720215/2007-15, ambos apensados ao presente.

O despacho decisório de fls. 27, baseado no parecer conclusivo nº 232/2008 (fls. 22/26), não homologou as compensações, com fundamento no art. 10 da IN SRF nº 460/04.

Cientificada do despacho decisório em 16/12/2008 (fls. 35), a interessada manifestou sua inconformidade com ele no dia quinze do mês seguinte. Alegou, em síntese:

- que o único fundamento da não homologação foi a vedação imposta no art. 10 da IN SRF nº 460/04, vigente à época da apresentação dos Per/DComp. Mas que, atualmente, a questão se encontra disciplinada pela IN SRF nº 900/08, a qual aboliu a vedação que motivou a denegação da compensação;*
- que, ainda que considerada a primeira instrução normativa, esta jamais pretendeu impedir as compensações feita nos moldes dos autos, em que foi empregado crédito decorrente de pagamento indevido de tributo estimado, mas, sim, vedar a compensação de estimativas regularmente recolhidas.*

Conclusos os autos, a 6ª Turma desta DRJ lavrou o acórdão nº 12-23.234 (fls. 130/138), em que, por maioria de votos, decidiu pela aplicabilidade da IN SRF nº 460/04 ao caso e concluiu pela incidência, na espécie, da vedação contida no artigo 10 dessa instrução normativa.

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/04/2009, a interessada interpôs, em 14/05/2009, o recurso voluntário de fls. 148/155. Nesta peça, a defesa repetiu os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e asseverou:

- que o art. 10 da IN SRF nº 460/04 é regra de aproveitamento de estimativas e não de compensação de pagamento indevido;*
- que a IN SRF nº 900/08 revogou a IN SRF nº 460/04;*
- que se a IN SRF nº 460/04 realmente obstasse a compensação efetuada, a Administração não poderia simplesmente indeferir o pedido, mas deveria retificá-lo de ofício para a forma que entendesse correta, tratando o caso*

como compensação de saldo negativo, como orienta o § 2º do art. 147 do CTN;

- *que o caso não é de compensação de valores de estimativas pagas a maior, mas sim de pagamento indevido de estimativa.*

Em sessão realizada em 09/07/2010, a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu (fls. 195/2008), por maioria de votos, “dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de débitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora”.

Intimada do acórdão do CARF em 05/11/2010, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs, na mesma data, o recurso especial de fls. 212/232, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com pedido para “reformular o r. acórdão recorrido, restaurando-se a decisão de primeira instância administrativa em sua integralidade de forma a manter a decisão pela não-homologação da compensação”.

Recebido o recurso especial, o presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em 15/04/2011, na decisão de fls. 240/244, considerou não satisfeitos os pressupostos regimentais de admissibilidade e negou seguimento ao recurso, encaminhando os autos ao presidente da CSRF para reexame, em face de disposições regimentais daquele Conselho.

Em 17/05/2011, o presidente da CSRF manteve a negativa de seguimento ao recurso especial (fls. 245/246). A interessada foi cientificada desta decisão em 06/09/2011 (fls. 257).

Em cumprimento à decisão do CARF, a Diort/Demac/RJO emitiu o parecer n.º 005/2012 (fls. 414/418), no qual, concluindo pelo não reconhecimento do direito creditório e, conseqüentemente, pela não homologação das compensações declaradas, consignou (grifos do original retirados):

- *que, tendo constatado “que o crédito em questão originou-se da liquidação do primeiro débito confessado em DCTF de Estimativa de IRPJ do mês de janeiro de 2005 que era de R\$ 30.821.222,61 e foi reduzido para R\$ 16.896.792,98 em outra declaração”, intimou o interessado a “demonstrar e comprovar, com documentação hábil e idônea a improcedência do primeiro débito confessado e a exatidão do segundo”;*
- *que, em resposta, a interessada informou apresentar o “Livro de Apuração do Lucro Real, bem como a ficha 11 da DIPJ, nos quais evidenciam que os valores apurados como devidos na estimativa foram aquém do recolhimento realizado.”. Complementando, teria dito a interessada: “informamos que neste período, erramos o preenchimento dos DARF’s que por fim aglutinaram outros pagamentos no mesmo código de recolhimento, logo, após identificarmos o erro sistêmico, verificamos a existência do crédito tributário que foi objeto de pedido de compensação.”;*
- *que “no Lalur apresentado não há registro de nenhuma outra operação que tenha sido estornada. O contribuinte não apresentou o diário onde poderiam constar as modificações ocorridas na apuração do valor da estimativa do mês de janeiro/2005. A não apresentação de qualquer outro documento é coerente com a alegação de que não houve nenhuma alteração. Só erro de preenchimento de DARF. Entretanto, é incompatível com as DCTF apresentadas”;*

- *que, no Lalur apresentado, a interessada, sem apresentar qualquer decisão judicial que respaldasse seu ato, compensou prejuízos fiscais do ano-calendário 1999 da ordem de 62% do lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais, sendo que o art. 510 do RIR/99 limita este abatimento em até 30%;*
- *que, considerado o imposto a pagar reconstituído pelo emprego do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, os meses de janeiro e fevereiro revelariam insuficiência de recolhimento, e não crédito. Ou seja, “cumprida a legislação, não haveria crédito, em janeiro, para ser usado na compensação e o débito de fevereiro seria maior que o confessado”;*
- *que, embora a interessada tenha informado erro no preenchimento dos DARF, o que teria ocasionado pagamentos maiores do que os realmente devidos, não especificou qual era o período em que houve o erro.*

Irresignada com o aludido parecer, do qual tomou ciência em 26/01/2012 (fl. 420), a interessada apresentou, em 27/02/2012, nova manifestação de inconformidade (fls. 421/438), alegando (grifos do original retirados):

- *que, “quando foi proferido o segundo despacho decisório analisando a compensação, já tinha se operado a homologação tácita dos PER/DCOMPs aqui tratados pelo transcurso de cinco anos (art. 74, § 5º, da Lei 9.430/1996) contados a partir do seu protocolo”, mesmo porque “a legislação não prevê qualquer possibilidade de suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para as compensações”, ressalvada “a entrega de PER/DCOMP retificador, que na prática representa nova declaração de compensação com novo prazo para homologação”;*
- *que “é vedado ao Fisco em 2012 (ano em que proferido o despacho decisório), pretender reapurar a estimativa mensal devida em janeiro/2005, em razão do decurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN”, pois “o Fisco teve o prazo de cinco anos contados do fato gerador para atestar a regularidade dos procedimentos levados a efeito pela Requerente”. Assim, “a Fiscalização somente poderá questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário. Afinal, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte (que só existe para permitir a análise de eventual tributo em aberto)”;*
- *que “ainda que a empresa tenha compensado prejuízo fiscal (amparada por medida judicial) acima do limite em janeiro/2005, essa conduta não redundou em pagamento a menor de imposto ao final do ano-calendário já que o prejuízo utilizado em dezembro/2005 foi inferior a 30%”. “A empresa obteve medida judicial autorizando a compensação nos autos do Mandado de Segurança n.º 99.00089855 (doc. 03). Ocorre que a liminar autorizando a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% só veio a ser revogada em junho/2008, quando já encerrada a apuração do IRPJ devido no ano-calendário 2005. (...) Nesse contexto, com base na liminar a empresa compensou prejuízos fiscais na ordem de R\$ 185.875.641,23 em janeiro (62% do lucro real apurado em janeiro/2005), como destacado pelo despacho decisório: (...) Ocorre que esses R\$ 185.875.641,23 utilizados na apuração de janeiro correspondem a todo o prejuízo fiscal utilizado no ano-calendário 2005, ainda que a empresa tenha apurado lucro real na ordem de R\$ 1.660.487.014,80. Ou seja, a empresa compensou prejuízos fiscais à razão de apenas 10% do lucro real apurado no ano. (...) Houve, no caso, mera postergação do imposto devido em janeiro em razão da utilização de*

prejuízos fiscais em valor superior a 30%. Nesses casos, a DEMAC deveria realocar o prejuízo indevidamente compensado em janeiro/2005 nos meses posteriores. Verificando que no final do ano-calendário não houve utilização de prejuízo fiscal acima do limite legal, deveria exigir da empresa a SELIC decorrente da postergação do imposto devido em janeiro, jamais glosar todo o prejuízo fiscal e não reconhecer o crédito”.

Culminou a manifestação de inconformidade com os pedidos:

- *de “diligência para a verificação de todas as retenções por ela (e suas filiais) sofridas em janeiro/2005 encontradas no sistema da Receita Federal”;*
- *de declaração de “integral provimento à presente manifestação de inconformidade, para homologar a compensação aqui discutida. Caso não seja esse o entendimento deste órgão julgador, requer-se a declaração de nulidade do despacho decisório”.*

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- *A diligência seria desnecessária porque o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. Se a interessada entendia que outras provas cabiam nos autos, deveria tê-las juntado tempestivamente;*
- *Não se verificou a homologação tácita porque o despacho decisório inicial não foi anulado pelo CARF, que apenas determinou o avanço da análise do caso, depois de afastar a impossibilidade de formação de débitos em recolhimentos por estimativa. Ademais, a denegação inicial de seu intento verificou-se antes de transcorrido o prazo de homologação tácita da DCOMP;*
- *Somente a atividade de lançamento é limitada pelos prazos decadenciais estipulados no CTN. Inexiste restrição temporal à verificação de certeza e liquidez do crédito e o art. 264 do RIR/99 obriga o sujeito passivo a conservar os elementos referentes à sua atividade enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes;*
- *No mérito, a interessada não desmente ter compensado prejuízos acima do limite legal, mas afirma que, à época, estava amparada por medida liminar, a fazê-lo. Admite, contudo, que o provimento judicial fora revertido em junho de 2005;*
- *Quanto à postergação que deveria ter sido reconhecida pela DEMAC/RJ, observar que o provimento judicial liminar não se constitui em antecipação de sentença, razão pela qual, uma vez revertido, seus efeitos cessam no escopo da relação jurídica objeto do litígio. Sendo assim, caberia à interessada a retificação do modo que empregou na utilização do prejuízo fiscal – o que ela denominou “realocação”. Não o fazendo, beneficiou-se, indevidamente, da postergação do imposto devido, como admite na própria manifestação.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 06/05/2013 (fl. 567/568), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 04/06/2013 (fls. 571/595).

Reitera a arguição de homologação tácita da compensação, em razão da nulidade do despacho decisório anterior, na medida em que *este CARF concluiu pela invalidade dos motivos apontados pelo primeiro despacho decisório para não homologar as compensações, o que consiste na anulação do mesmo*. Cita doutrina e assevera que a *anulação do despacho decisório originário pelo Tribunal Administrativo restabelece o status quo ante, ou seja, para todos os efeitos legais, é como se nunca tivesse sido proferido o primeiro despacho, anulado pelo CARF*.

Reporta-se a outro excerto doutrinário para adotar conceito de anulação nos casos de vício de motivação do ato, correspondente a *fundamentos jurídicos inadequados para denegação do pleito do contribuinte*. Cita julgados administrativos, anota que *a legislação não prevê qualquer possibilidade de suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para analisar as compensações* e conclui que somente despacho decisório válido interrompe o prazo de homologação tácita.

Ressalta que, embora o *CARF tenha deixado consignado que “Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares”* não há como se admitir que o *Fisco analise em 2012 compensações transmitidas validamente em 2005*. Transcreve ementa de decisão da DRJ/RJO em favor da homologação tácita depois de transcorridos 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP cujo despacho decisório inicial foi anulado.

Afirma a *inequívoca natureza de despacho decisório do ato administrativo de 2012 que não homologou a compensação por novos fundamentos*, discordando da interpretação exteriorizada pela autoridade julgadora de 1ª instância, até porque o ato invoca a competência expressa no art. 295, inciso VI do Regimento Interno da RFB e o art. 63 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 para tanto. Assim, pede o reconhecimento da homologação tácita da compensação declarada em 2005 e analisada apenas em 2012.

Acrescenta, porém, que se o despacho decisório não foi proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, como apontado na decisão recorrida, deve ser declarado nulo o ato lavrado por autoridade incompetente.

Invoca o art. 146 do CTN para firmar que, depois de expedido o despacho decisório, *a análise da validade da compensação fica restrita à fundamentação utilizada no despacho decisório*, sendo vedado ao Fisco *adotar novos critérios jurídicos após o momento processual oportuno*. Transcreve doutrina e defende a aplicação dos argumentos dirigidos a lançamento também ao despacho decisório emitido *com a finalidade de autorizar a cobrança de tributos compensados pela Recorrente*, correspondente a um *lançamento de ofício com o “sinal trocado”*. Reporta-se ao princípio da segurança jurídica na forma da doutrina que cita, concluindo que *o erro de direito não autoriza a revisão do lançamento tributário ou do despacho decisório que não homologa a compensação*. *Caso se constate vício na fundamentação de tais atos administrativos, a consequência deve ser o cancelamento da exigência fiscal ou o deferimento do pleito de compensação*. Finaliza citando ementa de decisão judicial em favor de seu entendimento.

No mérito, reitera que estava amparada judicialmente para promover compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30%, e que a liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 99.0008985-5 *só veio a ser revogada em junho/2008, quando já encerrada a apuração do IRPJ devido no ano-calendário 2005*. Considerando que naquele período fez uso de balancetes de suspensão/redução, e que em janeiro/2005 utilizara todo o

prejuízo fiscal disponível, aproveitando no ajuste anual o mesmo montante equivalente a 10% do lucro do período, houve mera postergação do imposto devido em janeiro/2005, e assim discorda da argumentação exteriorizada na decisão recorrida porque *se o único prejuízo ao Fisco foi a postergação do tributo devido, a consequência não poderia ser a não homologação da compensação e cobrança do débito compensado acrescido de multa e juros*. Argumenta que:

Se um contribuinte utiliza prejuízos fiscais acima do limite legal de 30%, mas, nos períodos de apuração seguintes, não tem prejuízo fiscal a compensar, não há que se falar em prejuízo ao Fisco.

Se por um lado houve antecipação da compensação dos prejuízos fiscais, por outro, nos meses seguintes o contribuinte não utilizou o prejuízo fiscal a que teria direito (se não tivesse compensado a maior anteriormente).

É exatamente o que ocorreu no presente caso já que a Recorrente compensou prejuízos fiscais acima de 30% em janeiro/2005, mas na apuração anual essa compensação se deu em patamar inferior a 10%.

Assim, a autoridade fiscal deveria ter considerado no cálculo do imposto devido no período fiscalizado (janeiro/2005) a ocorrência de postergação do IRPJ para períodos posteriores, o que ensejaria a cobrança apenas dos juros moratórios. É o entendimento reiterado deste CARF em casos semelhantes:

[...]

Também vale destacar que o valor transportado a título de estimativa mensal de janeiro para compor o saldo negativo do ano-calendário 2005 foi apenas o valor reconhecido como devido na DCTF, ou seja, R\$ 16.896.792,28 (e não o valor do DARF de R\$ 19.157.240,85), conforme DIPJ.

Dessa forma, o não reconhecimento do crédito compensado importaria, necessariamente, na necessidade do reconhecimento do valor pago a maior no DARF na composição do saldo negativo do ano-calendário 2005.

Ou seja, de um lado o Fisco não vai homologar a presente compensação utilizando crédito de estimativa a maior em janeiro/2005, e do outro teria que reconhecer esse mesmo montante acrescido no saldo negativo apurado em dezembro/2005.

Vê-se, mais uma vez, que se o Fisco não teve qualquer prejuízo com a conduta fiscal da empresa, esta poderia sair prejudicada pela manutenção do despacho decisório que não considerou essas questões.

Sucessivamente afirma a homologação das bases tributáveis do IRPJ referente ao ano-calendário de 2005 pelo decurso do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, dado que o Fisco pretendeu, na verdade, foi reapurar a estimativa mensal de IRPJ de janeiro/2005 registrado pela Recorrente em sua declaração fiscal (DCTF), revisando apuração já alcançada pela decadência. Descreve seu procedimento de primeiro apurar, declarar e recolher débito de R\$ 19.157.240,85, posteriormente reduzido para R\$ 16.896.792,98 mediante retificação da DCTF, evidenciando crédito de R\$ 2.260.447,87, sendo que o Fisco teve o prazo de cinco anos contados do fato gerador para atestar a regularidade dos procedimentos levados a efeito pela Recorrente.

Observa que da extinção do crédito tributário pela homologação infere-se a certeza e a exatidão da apuração feita pelo contribuinte, pois se reconhece, ainda que por ficção, que todo o tributo devido no período foi pago. Apresentadas as declarações, caso desconfie que há recolhimento a menor, deverá o Fisco efetuar a fiscalização do contribuinte, para aferir se as informações apresentadas nas declarações estão ou não corretas, e se há ou

não tributo devido. Assim, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte (que só existe para permitir a eventual análise de eventual tributo em aberto.

Cita doutrina e jurisprudência administrativa em apoio a sua tese, e conclui que, como o crédito da Recorrente apurado em sua DCTF de janeiro/2005 representa uma situação jurídica consolidada, impassível de desconstituição pelo Fisco, em razão de preclusão temporal, deve ser reconhecido o saldo negativo da empresa tal como informado na DCTF, e, por consequência, a validade da compensação realizada, de modo a extinguir todos os débitos quitados através da PER/DCOMP.

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso voluntário para homologar a compensação declarada ou, então, seja declarada a nulidade do despacho decisório porque proferido por autoridade incompetente.

Os autos foram originalmente atribuídos, por sorteio, para relatoria do Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto, que requereu a redistribuição a esta Conselheira em razão do disposto no art. 49, §7º do Anexo II do RICARF.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi a homologação tácita da compensação em razão da nulidade do despacho decisório anterior. Em seu entendimento, o fato de esta Turma de Julgamento ter concluído pela *invalidade dos motivos apontados pelo primeiro despacho decisório para não homologar as compensações* representaria a anulação do mesmo.

A extinta 1ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, acolhendo proposta de voto apresentada por esta Relatora, já declarou a nulidade de despachos decisórios por vícios de motivação. Neste sentido, o Acórdão nº 1101-000.332 restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DESPACHO DECISÓRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. OMISSÃO DOS MOTIVOS PARA NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. NULIDADE.

É nulo o despacho decisório que omite os motivos do não-reconhecimento do direito creditório.

A não homologação, naquele caso, resultou de alegada falta de comprovação de *parcelas de composição do crédito* correspondente a saldo negativo de IRPJ, na medida em que retenções na fonte não haviam sido comprovadas ou apenas comprovadas parcialmente. A ausência de qualquer esclarecimento fundamentando estas constatações restou demonstrada quando, no julgamento de 1ª instância, foram expostos na decisão recorrida os procedimentos que teriam sido adotados para as correspondentes glosas. De toda sorte, as evidências assim reunidas ainda se mostravam inferências promovidas pela autoridade julgadora de 1ª instância, em face das quais esta Relatora assim se manifestou:

De toda sorte, resta patente que a autoridade julgadora de 1ª instância somente conseguiu apreciar as razões de defesa da contribuinte porque dispunha de acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal, de modo a agregar conteúdo às justificativas apresentadas no despacho decisório. Em consequência, somente ao tomar ciência desta decisão em 27/02/2012, a contribuinte pôde se defender plenamente dos motivos agregados ao despacho decisório como justificativas para não-homologação das compensações declaradas de 14/01/2004 a 20/10/2006.

É certo que relativamente aos efeitos da não homologação, ou indeferimento, da compensação veiculada no processo administrativo nº 13708.001134/2003-83, possivelmente a contribuinte tivera ciência das razões para aquele ato, de modo que poderia inferir as razões para a confirmação parcial da estimativa utilizada na composição do saldo negativo. Todavia, a ausência desta justificativa expressa no despacho decisório impede a apreciação, pela autoridade julgadora, das razões de defesa da contribuinte. De fato, não é possível dar ou deixar de dar razão à recorrente no suposto de que fosse aquele o motivo para a glosa da estimativa na determinação do saldo negativo.

Diante deste contexto, clara está a nulidade do despacho decisório de não-homologação das compensações, resultante da omissão das razões de convencimento daquele ato, consoante lecionam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002):

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

O resultado desta omissão é o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, que não tem a oportunidade de discutir adequadamente o mérito de seu crédito nas duas esferas do contencioso administrativo. Daí a nulidade prevista no Decreto nº 70.235/72:

Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Considerando que a nulidade afeta o ato que impediria a homologação tácita das compensações, impõe-se reconhecer que nesta data não é mais possível erigir qualquer questionamento contra as compensações aqui apreciadas. Inócuo, assim, declarar a nulidade, apenas, da decisão recorrida, com vistas a restabelecer-se integralmente o direito de defesa da contribuinte a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar o ato de não-homologação questionado.

Nestes termos, os vícios que conduzem à nulidade do ato decisório são, apenas, aqueles que resultam em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo. Naquele caso, a omissão das razões de convencimento da autoridade administrativa que produziu o ato de não-homologação impediu que o sujeito passivo se defendesse das glosas de deduções computadas na composição do saldo negativo utilizado em compensação.

Naquela mesma sessão de julgamento também foi exarado o Acórdão nº 1101-000.883, declarando a nulidade de despacho decisório de não homologação, também por omissão dos motivos de não reconhecimento do direito creditório, nos mesmos termos acima expostos. Todavia, referido acórdão foi embargado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em razão de obscuridade, requerendo esclarecimentos acerca do motivo pelo qual a Turma não

considerou, como causa interruptiva do prazo previsto no citado dispositivo legal, o despacho decisório emitido em 04/05/2011, que não homologou as DCOMPs apresentadas.

Para suprir o vício apontando, os embargos foram acolhidos, assim expondo esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.933:

Assim, ante a omissão das razões de convencimento daquele ato, declarou-se a nulidade do despacho decisório de não-homologação das compensações, com fundamento no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, dado o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, que não teve a oportunidade de discutir adequadamente o mérito de seu crédito nas duas esferas do contencioso administrativo.

Neste ponto, esta Relatora entendeu pertinente esclarecer que a declaração de nulidade do despacho decisório se impunha por não ser mais possível reparar os efeitos do cerceamento ao direito de defesa mediante declaração de nulidade, apenas, da decisão recorrida, de modo a facultar nova defesa à interessada a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações. E isto porque na data do julgamento do recurso voluntário (11/04/2013), já havia transcorrido o prazo previsto para formulação do ato de não-homologação das compensações, consoante dispõe a Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]§ 7º Não homologada a compensação, **a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou,** o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Nestes termos, a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário. Esta extinção somente deixa de existir se a autoridade competente edita o ato de não-homologação da compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP. Transcorrido este prazo sem a manifestação da autoridade competente, o crédito tributário está definitivamente extinto pela compensação.

*Contudo, para desfazer o efeito extintivo da DCOMP, o ato de não-homologação deve ser válido, ou ao menos passível de convalidação. E requisito essencial de validade dos despachos ou decisões administrativas – modalidade na qual se inclui o ato de não-homologação – é a sua elaboração sem cerceamento ao direito de defesa do interessado, ou seja, com exposição dos motivos que sustentam o ato, como bem exposto por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in *Processo Administrativo Fiscal Comentado* (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002), no excerto doutrinário transcrito no acórdão embargado:*

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

E, caso não se admita a classificação do ato de não-homologação como despacho ou decisão na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, importa ter em conta que sua subsistência como ato administrativo de qualquer espécie dependeria, necessariamente, de motivação nos termos da Lei nº 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[...]

Nestes termos, a motivação deve ser explícita, clara e congruente para sustentar a afirmação de inexistência do direito creditório apontado pelo sujeito passivo na DCOMP. Isto porque, se assim não fosse, bastaria à autoridade administrativa iniciar os trabalhos de análise da compensação, e apontar algum vício aparente, para se desincumbir do ônus que o legislador lhe impôs de declarar a inadmissibilidade da compensação no prazo legal.

Por certo há despachos decisórios que, mesmo não abordando por completo o mérito da compensação, prestam-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação. É o caso, por exemplo, das análises que se restringem a aspectos preliminares da compensação, como legitimidade, prescrição ou possibilidade do pedido. O mesmo se diga em relação aos atos de não-homologação decorrentes da impossibilidade de análise do direito creditório por falta de colaboração do sujeito passivo que tem o dever de guarda da documentação de suporte do crédito tributário. E também os atos de não-homologação que se fundam em expressos indícios consistentes e convergentes acerca da inexistência do direito creditório. Contudo, em tais circunstâncias há

ato válido, devidamente motivado, que permite a defesa pelo interessado, e assim impede a homologação tácita da compensação pelo transcurso do prazo legal. Em tais condições, novas análises pela autoridade administrativa são possíveis durante o contencioso administrativo, de modo a solucionar dúvidas decorrentes da defesa que o sujeito passivo pode validamente produzir.

Mas, se aqueles óbices preliminares não são opostos, e a análise da compensação centra-se na própria existência do direito creditório, a não-homologação somente existe, como ato administrativo, quando expressa motivos que a sustentem. A existência formal do ato, praticado por autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, de nada vale quando o seu conteúdo não reúne razões compreensíveis para a não-homologação da compensação. Haveria burla ao prazo legal de não-homologação das compensações caso se admitisse irrestritamente que novas análises fossem exteriorizadas pela autoridade administrativa durante o contencioso administrativo, ou a partir da declaração de nulidade do despacho decisório.

No presente caso, a análise material do direito creditório possivelmente foi realizada, mas como não foi exteriorizada por completo no ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, ela não integrou sua motivação em tempo hábil. Ou seja, motivos existem, mas eles não integram o ato administrativo em debate. Trata-se de um vício à primeira vista formal – na formatação do ato –, mas que repercute no próprio conteúdo do ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, e assim revela seus reais contornos de vício material, que somente poderia ser convalidado se o Fisco ainda dispusesse de tempo para não-homologação das compensações.

Por sua vez, a DCOMP transmitida mais recentemente pelo sujeito passivo data de 03/12/2007, e o prazo para sua não-homologação expirou em 03/12/2012. Logo, em 11/04/2013, quando apreciado o recurso voluntário, nada mais poderia ser feito para suprir o vício de motivação constatado no despacho decisório que motivou o presente litígio. Como referido despacho decisório não reunia os requisitos de validade para caracterizar-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação, pertinente foi a declaração de sua nulidade no voto condutor do acórdão embargado.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de ACOLHER os embargos de declaração, para suprir a omissão apontada, mas sem lhes dar efeitos infringentes, subsistindo o provimento dado ao recurso voluntário. (negrejou-se)

No presente caso, o primeiro despacho decisório resultou de análises preliminares da compensação, nas quais se constatou-se não ser possível a formação de qualquer indébito a partir de um recolhimento a título de estimativa. A motivação, neste contexto, foi válida e coerente com as consequências dela decorrentes, permitindo à contribuinte compreender as razões da não homologação e manifestar sua defesa contra o ato decisório que lhe foi cientificado.

Evidente, portanto, que a anterior decisão da extinta 1ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, ao acolher as alegações da recorrente e afastar a motivação exposta pela autoridade administrativa competente, não está declarando a nulidade do despacho decisório anteriormente editado. Se assim fosse, todas as decisões favoráveis aos sujeitos passivos, no âmbito do contencioso administrativo, resultariam em nulidade dos atos decisórios contestados. A nulidade somente se verifica quando o ato administrativo é inválido para produzir qualquer efeito, em razão da inobservância dos requisitos essenciais para sua conformação regular.

Destaque-se, inclusive, que o voto de lavra desta Relatora, condutor do Acórdão nº 1101-00.330 proferido nestes autos, assim antecipou a abordagem da questão agora posta pela recorrente:

E isto porque, ao contrário do que parece pretender a recorrente, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indêbitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta preliminar, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Registro, inclusive, o entendimento expresso pela maioria desta Turma Ordinária, no sentido de que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Significa dizer que o primeiro ato de não homologação foi válido mas, superada a preliminar que o justificou, a homologação da compensação fica dependente da análise do direito creditório utilizado pelo sujeito passivo, subsistindo o litígio administrativo em torno da compensação até que a autoridade administrativa dê continuidade na análise de mérito e, caso constate aspectos em desfavor do sujeito passivo, permita-lhe produzir a competente defesa nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Como bem observado na decisão recorrida, se a Turma Julgadora pretendesse declarar a nulidade do despacho decisório inicialmente produzido nestes autos, outra deveria ter sido a condução do julgado:

É cediço que, sempre que declarada a nulidade do ato, a autoridade julgadora expressamente manifesta o fato, apontando os atos inquinados e determinando as providências necessárias à regularização do feito. Este é o comando que se extrai do art. 59, § 2º, do PAF, bem como do caput do art. 249 do CPC:

PAF, art. 59, § 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

CPC, art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

No caso em tela, o colegiado de instância superior houve por bem limitar-se a “reconhecer a possibilidade de formação de indêbitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora”. Fez, assim, incidir a hipótese consignada no § 1º do já transcrito artigo do CPC, que assim estabelece:

CPC, art. 249. § 1.º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

Ou seja, a impossibilidade de formação de indêbitos em recolhimentos por estimativa – locus do prejuízo para a interessada no despacho decisório – foi, de

plano, afastada pelo CARF, restando ao E. Conselho, por conseguinte, determinar o avanço da análise do caso, sem que se fizesse necessário, tanto que não feito, pronunciar a nulidade do despacho decisório.

Impróprio, também, afirmar nulo o ato decisório porque nele estão veiculados *fundamentos jurídicos inadequados para denegação do pleito do contribuinte*. A mencionada “inadequação” deve ser avaliada sob a ótica do direito de defesa do sujeito passivo, de modo que uma motivação, mesmo inadequada, não resultará em nulidade do ato se sua exposição permitir ao sujeito passivo se defender regularmente.

Quanto à ausência de previsão legal para *suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para analisar as compensações*, cumpre esclarecer que a lei apenas fixa prazo para a não-homologação da compensação, e mantém os débitos compensados com exigibilidade suspensa até que o contencioso administrativo decida sobre a sua homologação. O mencionado prazo foi observado, editando-se o primeiro ato de não homologação válido e, assim, hábil a impedir a homologação tácita da compensação. A partir daí, a extinção definitiva do crédito tributário objeto de compensação somente poderá se verificar por homologação expressa, quer pela autoridade administrativa que venha a reconhecer o direito creditório utilizado em compensação, quer pela autoridade julgadora que assim declare. Neste interregno, o crédito tributário permanece com exigibilidade suspensa, e ao final do contencioso administrativo poderá ser extinto pela mencionada homologação expressa, ou restabelecido para cobrança, em razão de decisão desfavorável ao sujeito passivo.

Logo, não têm lugar, aqui, as referências trazidas pela recorrente acerca da homologação tácita de compensações depois de transcorridos 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, porque concernentes a decisões que declararam a nulidade do despacho decisório que pretendeu não homologá-las, circunstância ausente nestes autos.

Mais à frente, a recorrente invoca o disposto no art. 146 do CTN, e doutrina acerca do tema, para opor-se à adoção de *novos critérios jurídicos após o momento processual oportuno*. Assevera que *o CARF verificou a existência de erro de direito no despacho decisório anterior – impossibilidade de compensação de pagamento a maior de estimativas antes do encerramento do ano-calendário – o que não autoriza a revisão do ato administrativo pela DRF*.

Como já dito, a análise da compensação foi interrompida em aspectos preliminares, e o primeiro ato de não homologação restou validamente motivado pelas constatações nele expostas. Esta preliminar foi superada durante o contencioso administrativo, e o julgamento acerca desta matéria tornou-se definitivo no âmbito administrativo. Assim, apenas em relação a este aspecto preliminar a autoridade administrativa está impedida de deduzir outros critérios jurídicos para sustentá-la. Admitida a possibilidade de compensação de indébito resultante de pagamento a maior de estimativas antes do encerramento do ano-calendário, a autoridade administrativa pode retomar as análises antes interrompidas, manifestando-se pela primeira vez a respeito do mérito da compensação, o que não caracteriza a revisão aventada pela recorrente.

Tem razão a recorrente quando discorre sobre a impossibilidade de alteração de critério jurídico do lançamento, especialmente porque o Decreto nº 7.574/2011 assim orienta:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (negrejou-se)

Os limites assim fixados para o lançamento complementar implicitamente vedam a alteração da interpretação jurídica acerca de fatos que já eram de conhecimento da autoridade lançadora.

Já no âmbito do processo decisório da compensação, a autoridade administrativa dispõe de um prazo decadencial para se manifestar e evitar a homologação tácita prevista na lei. Por sua vez, inexistente qualquer vedação à fundamentação do ato de não homologação em aspectos preliminares, de modo que a contribuinte permanece sujeita a verificações acerca de seu indébito enquanto esta análise não for realizada, ou restar dispensada por decisão administrativa que, definitivamente, acolha a preliminar suscitada pela autoridade administrativa como impeditiva da compensação.

Somente se a autoridade administrativa supera as preliminares, e esgota sua competência manifestando-se acerca do mérito da compensação, é possível cogitar da adoção de critérios jurídicos, implícitos ou explícitos, não mais passíveis de alteração. Já no presente caso, sendo a primeira vez que a autoridade administrativa se manifesta acerca do mérito do

direito creditório, não se verifica qualquer alteração de critério jurídico, mas apenas o regular desenvolvimento do procedimento de análise da compensação, dentro da dialética processual no âmbito administrativo.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a preliminar de homologação tácita das compensações aqui veiculadas.

Prosseguindo, a recorrente afirma a *inequívoca natureza de despacho decisório do ato administrativo de 2013 que não homologou a compensação por novos fundamentos*, discordando da interpretação exteriorizada pela autoridade julgadora de 1ª instância, e inclusive suscitando a nulidade do despacho decisório proferido, caso ele tenha sido lavrado por autoridade incompetente.

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância:

Não por acaso, para cumprir a decisão de segunda instância, a autoridade preparadora não precisou se valer de novo despacho decisório, documento que – necessariamente da lavra do titular da Unidade da circunscrição do sujeito passivo – decide, sempre com base em parecer conclusivo emitido por AFRFB, pela homologação ou não da compensação revisada. Tal procedimento foi realizado somente quando da análise inicial, ocasião em que o despacho de fls. 27 aprovou e adotou o parecer nº 223/08. Para a complementação da análise determinada pelo acórdão CARF nº 1101-00.330, bastou a emissão de novo parecer, que entendo como instrumento meramente complementar ao de número 223.

Não procede a argumentação assim exposta. A análise do mérito da compensação, depois de superada a preliminar de possibilidade da compensação, é ato decisório que deve observar os requisitos legais e normativos para sua produção. Ainda que complementar, referido ato somente pode ser praticado por autoridade competente.

Por sua vez, o Decreto nº 7.574/2011 assim regulamenta a matéria:

Art.112.A autoridade administrativa competente para promover a homologação da compensação declarada será definida em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, §§ 2º e 7º).

E a Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, à época, assim dispunha:

Art. 75 . A autoridade da RFB competente para decidir sobre a compensação é o titular da DRF, da Derat, da Demac/RJ ou da Deinf que, à data do despacho decisório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§1º Tratando-se de compensação de crédito relativo a tributo incidente sobre operação de comércio exterior, será competente para reconhecer o direito creditório do sujeito passivo, para fins do disposto no caput , a autoridade a que se refere o caput ou o § 1º do art. 70.

§2º A homologação de compensação de crédito do IPI com débito relativo aos tributos administrados pela RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat ou da Demac/RJ que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do estabelecimento da pessoa jurídica que apurou os referidos créditos.

§3º A homologação de compensação de crédito relativo ao ITR com débito relativo aos tributos administrados pela RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat, da Demac/RJ ou da Deinf em cuja jurisdição territorial estiver localizado o imóvel.

§4º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive à compensação de débito relativo ao ITR.

§5º O AFRFB que, em procedimento de fiscalização, verificar que o sujeito passivo promoveu compensação indevida de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB deverá imediatamente representar à autoridade da RFB competente para proceder à análise da compensação. (negrejou-se)

Por sua vez, o despacho decisório em discussão foi editado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotada na DIORT/DEMAC/RJO, que assim explicitou sua competência para decidir a matéria:

Diante de todo o exposto, no uso da competência prevista no artigo 295, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, e tendo em vista a delegação de competência disposta no artigo 6º, inciso I da Portaria DEMAC/RJO nº 102, de 29/09/2011, publicada no D.O.U. De 06/10/2011, em consonância com o que dispõe o artigo 63 parágrafo 2º da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, DECIDO:

[...]

Por sua vez, às fls. 44/45 da Seção 1 do Diário Oficial da União nº 193, publicado em 6 de outubro de 2011, consta o que segue:

*DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE MAIORES
CONTRIBUINTES NO RIO DE JANEIRO*

PORTARIA Nº 102, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011

O DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE MAIORES CONTRIBUINTES NO RIO DE JANEIRO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelos artigos 295 e 307 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, publicada no DOU de 23 de dezembro de 2010, e tendo em vista o disposto nos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, regulamentado pelo Decreto nº 83.937, de 6 de setembro de 1979, com as alterações do Decreto nº 86.377, de 17 de setembro de 1981, resolve:

[...]

Art. 5º Delegar Competência aos Auditores-Fiscais Chefes das Equipes de Arrecadação e Cobrança da Diort e, em suas faltas ou impedimentos, ao substituto eventual, para:

I - reconhecer direito creditório decorrente de pedido de restituição, ressarcimento e de declaração de compensação, bem assim homologar compensação de créditos tributários, se for o caso, em processo administrativo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo valor histórico creditício a restituir e a compensar encerrem a importância igual ou inferior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

[...]

Art. 6º Delegar Competência aos Auditores-Fiscais em exercício na Diort para:

I - reconhecer direito creditório decorrente de pedido de restituição, ressarcimento e de declaração de compensação, bem assim homologar compensação de créditos tributários, se for o caso, em processo administrativo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo

valor histórico creditício a restituir e a compensar encerrem a importância igual ou inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

[...]

Art. 13 As competências delegadas no inciso I do art. 4º, no inciso I do art. 5º, no inciso I do art. 6º e nos artigos 8º e 9º independem de limite de alçada nos casos de indeferimento de pedido de restituição, ressarcimento e não homologação de declaração de compensação, e reconhecimento de compensação não declarada ou inexistente (negrejou-se)

Nestes termos, qualquer Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em exercício na DIORT/DEMAC/RJ poderia não-homologar compensação, independentemente do direito creditório em litígio, o que evidencia a competência da autoridade que produziu o despacho decisório aqui em debate.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a argüição de nulidade do despacho decisório de fls. 314/318, sob a alegação de incompetência da autoridade que o exarou.

No mérito, constata-se que, ao transmitir a DCOMP nº 07905.96785.010705.1.3.04-7478, a contribuinte afirmou ter pago indevidamente a parcela de R\$ 2.260.447,87, por ocasião do recolhimento de R\$ 19.157.240,85 em 28/02/2005, a título de estimativa de IRPJ devida em janeiro/2005 (código de arrecadação 2362).

Em DCTF, a contribuinte prestou 3 (três) informações diferentes acerca deste débito:

- Em 04/03/2005 declarou débito de R\$ 30.821.222,61 vinculado a pagamento de R\$ 19.157.240,85 e compensação de R\$ 11.548.496,79;
- Em 24/06/2005 declarou débito de R\$ 30.442.354,46 vinculado a pagamento R\$ 20.201.731,64 e compensação R\$ 10.240.622,82; e
- Em 04/07/2005 declarou débito de R\$ 16.896.792,98 vinculado apenas a pagamento de R\$ 16.896.792,98, reafirmando esta declaração na retificação promovida em 26/11/2009.

As DCOMP apresentadas para liquidação de parcelas do débito informadas nas DCTF de 04/03/2005 e 24/06/2005 foram canceladas, e as DCOMP sob análise têm origem na diferença entre o débito de R\$ 16.896.792,98 informado na DCTF de 04/07/2005 e o pagamento de R\$ 19.157.240,85, efetivamente promovido em 28/02/2005.

Intimada a esclarecer as razões da redução do débito declarado (fls. 239/240), a contribuinte apresentou o LALUR do ano-calendário 2005, no qual expôs a seguinte apuração final para janeiro/2005:

TOTAL DE EXCLUSÕES		2.147.445.977,49
4. LUCRO REAL ANTES DA COMPENS. DE PREJUÍZOS FISCAIS		298.831.789,19
5. COMPENSAÇÕES		
Compensação de Prejuízo Fiscal do Ano Calendário de 1999	185.875.641,23	
TOTAL DAS COMPENSAÇÕES		185.875.641,23
6. Lucro Real		112.956.147,96

A base de cálculo acima apurada constou da DIPJ retificadora apresentada em 29/03/2007, e resultou no débito de R\$ 16.896.793,52 (fl. 298):

Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa

Discriminação	Janeiro
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
01.Base de Cálculo do Imposto de Renda	112.956.147,96
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02.À Alíquota de 15%	16.943.422,19
03.Adicional	11.293.614,80
04.Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00
DEDUÇÕES	
05.(-)Deduções de Incentivos Fiscais	11.210.430,06
06.(-)Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	
07.(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	129.813,41
08.(-)Imposto Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
10.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
11.(-)Imposto de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
12.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	16.896.793,52
13.PARCELAMENTO FORMALIZADO	0,00
14.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
15.PARCELAMENTO FORMALIZADO DE SCP	0,00

Tem razão a autoridade fiscal quando aduz que as informações assim prestadas não esclarecem os motivos da redução do débito declarado para janeiro/2005:

A intimação era para demonstrar as mudanças ocorridas na apuração. Não foi atendida. A mera apresentação do registro contábil que mostra que o valor liquidado era superior ao devido, nada acrescenta. A apresentação dos registros contábeis das alterações não seria suficiente, mas era imprescindível. Não apresentou os registros das alterações, nem a documentação que explicasse os diversos cálculos que ele teria feito. Apenas alega que o valor constante no Lalur está correto, que ele somente errou no preenchimento dos DARF. No Lalur apresentado não há registro de nenhuma outra operação que tenha sido estornada. O contribuinte não apresentou o diário onde poderiam constar as modificações ocorridas na apuração do valor da estimativa do mês de janeiro/2005. A não apresentação de qualquer outro documento é coerente com a alegação de que não houve nenhuma alteração. Só erro de preenchimento de DARF. Entretanto, é incompatível com as DCTF apresentadas.

De toda sorte, mesmo admitido-se que a contribuinte apenas errou ao preencher a DCTF, o DARF e as DCOMP destinadas à liquidação do débito original, informando nestes documentos um débito que não havia apurado em qualquer ponto de sua escrituração comercial ou fiscal, o fato é que a base de cálculo exposta no LALUR está em descompasso com a legislação tributária, porque apresenta compensação de prejuízos acima do limite de 30%, e, se respeitada a trava legal, a estimativa de IRPJ devida em janeiro/2005 seria elevada para R\$ 38.955.319,63, como demonstrado pela autoridade fiscal:

RECONSTITUIÇÃO DO IRPJ JAN/2005

Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízos Fiscais	R\$ 298.831.789,19
Compensação de Prejuízos Fiscais (c/ trava de 30% do LR) ...	R\$ 89.649.536,75
Lucro Real.....	R\$ 209.182.252,44
Imposto + Adicional	R\$ 50.295.563,10
Deduções efetuadas	R\$ 11.340.243,47
Imposto a Pagar(Reconstituído).....	R\$ 38.955.319,63

A recorrente aduz que estava amparada judicialmente a promover a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30%, consoante registros da movimentação processual do Mandado de Segurança nº 99.008985-5 juntados à manifestação de inconformidade, a partir dos quais é possível aferir que em 28/04/99 foi deferido efeito suspensivo ativo ao agravo interposto contra o indeferimento da liminar pleiteada naqueles autos, subsistindo esta decisão até ser negado seguimento ao agravo em 11/06/2008. Posteriormente, em 08/07/2010, foi denegada a segurança pretendida, sem assim afastar as limitações dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, e alterações posteriores, pleiteada a partir do exercício tributário de 1999. Assim, no momento da apresentação da primeira DCOMP (01/07/2005), a contribuinte estaria amparada pelo efeito suspensivo ativo concedido em sede de agravo para promover compensações de prejuízos acima do limite legal de 30%.

Consta do despacho decisório que a contribuinte não apresentou qualquer decisão judicial que autorizasse seu procedimento contrário lei. Assim, cabe aos órgãos julgadores apreciarem a prova apresentada em defesa. E, neste sentido, cumpre recordar que o art. 170 do Código Tributário Nacional já havia sido alterado para impedir a utilização de indébitos nas circunstâncias aventadas pela defesa:

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

O dispositivo legal restringe o direito à compensação que tenha por objeto tributo considerado indevido por decisão ainda não transitada em julgado. O sujeito passivo não pode se valer de créditos cuja certeza ainda depende de manifestação judicial, e assim extinguir outros débitos, cuja cobrança pode se tornar irreversível conforme o momento em que se torne pública a decisão definitiva acerca do crédito utilizado.

Assim, os elementos apresentados pela defesa confirmam que era devida estimativa de IRPJ no valor de R\$ 38.955.319,63 em janeiro/2005, ao passo que a contribuinte promoveu recolhimento de, apenas, R\$ 19.157.240,85. A redução daquele débito a R\$ 16.896.792,98 dependeria dos efeitos da decisão judicial, ainda precária à época, de modo que o contexto exposto pela recorrente em nada lhe socorre.

A recorrente prossegue asseverando que a compensação de prejuízos promovida ao final do ano-calendário 2005 observou o limite legal, de modo que teria havido mera postergação do imposto devido em janeiro/2005. Entende, assim, que *a autoridade fiscal deveria ter considerado no cálculo do imposto devido no período fiscalizado (janeiro/2005) a ocorrência de postergação do IRPJ para períodos posteriores, o que ensejaria a cobrança apenas dos juros moratórios.*

Ocorre que os mencionados efeitos da postergação somente devem ser considerados pela autoridade fiscal no lançamento de crédito tributário, sob pena de exigir-se, indevidamente, valores já pagos pelo sujeito passivo. A determinação de direito creditório a ser compensado é procedimento do sujeito passivo, que assim deve ter em conta as repercussões das antecipações no ajuste anual e as consequências das decisões judiciais que afetam sua apuração. No presente caso, se o sujeito passivo deixou de se valer dos efeitos da decisão judicial na apuração final do ano-calendário 2005, poderia ter deduzido integralmente a estimativa paga para o mês de janeiro/2005 e ampliado seu saldo negativo em 31/12/2005. Todavia, antes disso, a partir de 01/07/2005, entendeu que poderia se valer de indébito talvez sustentado em decisão judicial precária, e apresentar as DCOMP aqui sob análise para extinção de débitos vencidos de 31/03/2005 a 15/07/2005. Em consequência, aparentemente levou apenas a estimativa minorada para o ajuste anual, e mesmo questionado a partir de 16/12/2008, não promoveu qualquer revisão em sua apuração para adequar seus procedimentos após o ajuste anual, nem mesmo depois de cassada a decisão precária que autorizava a compensação de prejuízos acima do limite de 30%. Cumpria-lhe cancelar as DCOMP em referência e transpor o pagamento, não mais tido como indevido, para o ajuste anual, arcando com os acréscimos moratórios na liquidação dos débitos aqui compensados. Ao deixar de fazê-lo, somente resta-lhe, verificada a prescrição do indébito, pretender que as autoridades administrativas supram sua inércia, reconhecendo-lhe o crédito como saldo negativo apurado em 31/12/2005, para liquidação de débitos vencidos de 31/03/2005 a 15/07/2005.

Veja-se que não se trata de erro de fato no preenchimento da DCOMP, circunstância em que é possível alterar as consequências do ato praticado pelo sujeito passivo para adequá-lo à real pretensão do interessado. No presente caso, a intenção da contribuinte era utilizar o indébito verificado no recolhimento da estimativa de janeiro/2005 para liquidação de débitos vencidos de 31/03/2005 a 15/07/2005, estancando a mora dos primeiros com a apresentação das DCOMP a partir de 01/07/2005. Assim, demonstrada a inexistência de qualquer indébito passível de compensação naquela apuração, a consequência é a não-homologação das compensações.

Acrescente-se, ainda, que a pretensão da contribuinte de deslocar seu indébito para momento posterior, de modo a limitar sua perda aos encargos moratórios aplicáveis sobre os débitos compensados até o momento da apuração deste novo indébito, traz oculta a premissa de que sua apuração final de 31/12/2005 não merece reparos, e o direito creditório poderia ter apenas a data de sua apuração alterada. Evidente que mesmo se fosse possível esta retificação, necessária seria a confirmação da apuração do IRPJ devido naquele período e das antecipações que, contra ele, formariam eventual indébito naquele momento.

A recorrente também aduz, sucessivamente, a *homologação das bases tributáveis do IRPJ referente ao ano-calendário de 2005 pelo decurso do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN*, dado que *o Fisco pretendeu, na verdade, foi reapurar a estimativa mensal de IRPJ de janeiro/2005 registrado pela Recorrente em sua declaração fiscal (DCTF)*, revisando apuração já alcançada pela decadência.

Contudo, o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente se expiraria cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. É o que consta na Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito. Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (negrejou-se)

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador. Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o *procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em indébito de estimativa de IRPJ, não poderá lançar a multa isolada sobre a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de indébitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

A legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte argüiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal. É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo

prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, à exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1º.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

*35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais** . (negrejou-se)*

Por estas razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a alegação de decadência do direito de revisar a apuração da estimativa de IRPJ devida em janeiro de 2005 e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo a não-homologação das compensações em razão da inexistência de indébito no período de apuração indicado pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora