



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.726387/2009-60  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.722 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2023  
**Recorrente** PEGASUS TELECOM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR RETENÇÕES DE IRRF NÃO COMPROVADAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA ALEGADA DECADÊNCIA.

Em se tratando de compensação de Saldo Negativo formado por retenções de imposto de renda na fonte (IRRF), o contribuinte possui o ônus de comprovar, no prazo de 5 (cinco) anos da declaração da compensação, que de fato sofreu a retenção, não operando-se, portanto, a alegada *homologação tácita*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 642/655) interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º **1302-005.232** (fls. 609/617), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2001

**SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA ANÁLISE. DCOMP RETIFICADORA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

Nos termos do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, e do art. 80 da IN 900/08, vigente à época da prolação do despacho decisório, transcorridos 5 anos desde data da entrega de DCOMP Retificadora, opera-se a homologação tácita da compensação ali retratada, notadamente quando inexistentes quaisquer provas de que esta última declaração não tenha sido acolhida pela Administração Tributária.

**SALDO NEGATIVO. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DE DIPJ. COMPROVAÇÃO.**

Demonstrado por elementos contidos nos autos, desde a primeira instância, que a empresa se equivocara no preenchimento de sua DIPJ, tendo alocado todos os valores das receitas relativas à operações de *swap* no campo própria às demais receitas financeiras, deve-se reconhecer a possibilidade de aproveitamento do respectivo IRRF no saldo de ajuste anual do imposto.

No recurso especial, o sujeito passivo invoca a existência de dissídio jurisprudencial com base nos Acórdãos *paradigmas* n.º **108-09.643** e **1803-00.504**.

Despacho de fls. 753/760 deu seguimento ao Apelo nos seguintes termos:

(...)

Os autos tratam de Declaração de Compensação, apresentada a partir de alegado crédito decorrente de IRRF incidente sobre operações de renda fixa e de *swap*. A Recorrente pretende nesta fase processual demonstrar a ocorrência de dissídio interpretativo quanto à possibilidade de o fisco analisar a composição do direito creditório após decorridos mais de 5 anos da entrega da declaração em que consta o valor pleiteado. Os principais argumentos apresentados sobre o tema são os seguintes:

(...)

Visando demonstrar o dissídio jurisprudencial suscitado, a Recorrente apresenta como *paradigmas* os acórdãos n.ºs 108-09.643, de 25/06/2008, e 1803-00.504, de 07/07/2010, disponíveis no sítio do CARF e não reformados até a presente data.

O primeiro paradigma indicado recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2000

COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO. - Necessário que haja documento comprobatório da existência de constituição do crédito tributário suficiente a suportar a compensação.

RESTITUIÇÃO. REVISÃO DA DIPJ - A autoridade administrativa deve verificar a efetiva existência dos valores objeto de restituição requerida pelo contribuinte. Entretanto, nesta análise lhe é defeso alterar a própria DIPJ do contribuinte e respectivas informações, salvo se dentro do prazo decadencial e por meio de lançamento de ofício, quando necessário.

(...)

Conforme exposto, as situações fáticas dos dois processos cotejados não guardam a necessária similitude para fins de caracterização de dissídio interpretativo. No paradigma, houve alteração da base de cálculo do IRPJ do período informado como sendo a origem do direito creditório pretendido, no recorrido, como assentado, a negativa da DRF fundamentou-se exclusivamente na não comprovação da retenção de valores constantes na DIPJ, restando sem qualquer alteração a base de cálculo do período que originou o direito creditório pretendido. As situações, por si, justificam as diferentes decisões, não havendo que se cogitar em dissídio interpretativo entre elas.

O segundo acórdão paradigma está assim ementado:

Acórdão 1803-00.504

Assunto: Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica e Outro

Exercício: 2002

Ementa: SALDO NEGATIVO — IRPJ — CSLL — RESTITUIÇÃO — COMPENSAÇÃO - Comprovado que não ocorreram, dentro do lustro decadencial, lançamentos de ofício que tenham influenciado o saldo negativo do IRPJ e da CSLL passível de restituição ou compensação, e obedecidas as demais condições previstas na legislação, reconhece-se o direito ao ressarcimento e ao juste de contas pleiteados, no limite do valor dos créditos consignados em DIPJ.

Visando analisar a ocorrência de dissídio interpretativo, releva considerar as seguintes informações extraídas do julgado:

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição recepcionado em 19/07/2002 (fl. 01), referente a saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano-calendário de 2001, exercício financeiro de 2002.

[...]

Verificou-se, na análise de todos os documentos acostados aos autos, que o contribuinte compensou sucessivamente as estimativas recolhidas a título de IRPJ e CSLL com saldos negativos de períodos anteriores. Assim, imperiosa a análise dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário de 1994 a 2001,

[...]

Voto

[...]

O saldo credor supra relatado, utilizado para composição do Pedido de Restituição e dos pleitos de compensação arrolados acima, foi auferido como resultado reflexo de compensações sucessivas de estimativas de IRPJ e CSLL, de um lado, com saldos negativos de períodos anteriores, identificados aos anos-calendários de 1994 a 2001, de outro. Por esta razão, procederam as autoridades fazendárias à avaliação dos saldos creditórios informados nas DIPJ's pertinentes a todo este período, glosando

inconsistências pretensamente constatadas e reduzindo, por conseguinte, o montante de ativos noticiado pelo contribuinte às fis, 01 e ss.

[...]

Decorridos cinco anos da data do fato gerador, complexivamente concretizado no último dia do ano-calendário, perde o Fisco o direito de exigir diferenças ou glosar os valores informados. Eventual saldo credor existente, nesse sentido, solidifica-se inexoravelmente, tornando-se direito creditório líquido e certo, passível de utilização.

No presente caso, o crédito em discussão, correspondente a saldos negativos consolidados em 31/12/2001, informados em DIPJ/02, poderia ser desconstituído, total ou parcialmente, apenas até 31/12/2006, sob pena de "homologação tácita".

Neste caso, resta demonstrado o dissídio interpretativo entre os Colegiados. Bem verdade que há uma diferença fática entre eles, quando o recorrido enfrenta questão de direito creditório de saldo negativo constituído apenas por IRRF, ao passo que no paradigma o saldo negativo foi constituído por estimativas mensais compensadas com créditos de períodos anteriores, parcialmente reconhecidos. Tal diferença, contudo, não infirma a ocorrência de divergência jurisprudencial.

O fundamento da decisão do acórdão paradigma é assertivo ao determinar que o saldo credor informado na DIPJ "...solidifica-se inexoravelmente..." decorridos os 5 anos do fato gerador, data em que o fisco perde "...o direito de exigir diferenças ou glosar os valores informados". Pela abrangência da decisão, fosse o saldo negativo formado apenas por IRRF, como no caso em análise, certamente a conclusão do julgado paradigma seria pela improcedência da glosa efetuada. No recorrido, conforme acima transcrito, o Colegiado admitiu a revisão, mesmo após 5 anos da entrega da DIPJ, dos valores informados como pagamentos que geraram o saldo negativo pleiteado. Para situações similares, decisões diferentes, caracterizando-se o dissídio interpretativo previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF.

Pelo exposto, conclui-se que do cotejo entre os julgados restou caracterizado, apenas em relação ao segundo acórdão paradigma indicado (1803-00.504), dissídio interpretativo entre Colegiados deste CARF no que concerne à decadência do direito do fisco analisar o direito creditório reivindicado em Dcomp, devendo-se dar o seguimento ao recurso especial previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF para oportuna manifestação por parte da CSRF.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 762/775.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.722 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10880.726387/2009-60

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo. E por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, apoiando-me no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99<sup>1</sup>, conheço do presente Apelo nos termos do despacho de fls. 753/760.

### Mérito

O voto condutor do acórdão recorrido assim afastou a alegada *homologação tácita* da declaração de compensação:

#### I. DA DECADÊNCIA.

Este CARF, e este Colegiado, já tem posição firme no sentido de que não se opera decadência quanto a análise da comprovação das parcelas que, no fim de contas, se prestam ao próprio pagamento do imposto de renda e que, assim, conformam o saldo negativo cuja recuperação se pretende.

De fato, o que este julgador defende, e representa, em certa medida, a posição majoritária desta turma (com algumas divergências teóricas, diga-se), é que a decadência, em relação a procedimentos de compensação, se operaria, tão só, quanto a base de cálculo do tributo, informado pelo contribuinte, e não quanto as parcelas utilizadas para extinguir a respectiva obrigação.

Assim, seria vedado ao Fisco perscrutar dados atinentes à formação da base impositiva da exação após o lustro decadencial regrado pelo art. 150, § 4º, do CTN, não podendo, por isso mesmo, negar-se o direito creditório porventura requerido sob a alegação de uma pretensa iliquidez e incerteza quanto a informações que somente poderiam ser revistas por ato de lançamento e dentro do prazo anteriormente aventado. Este mesmo entendimento, todavia, não pode ser transportado para o direito do fisco de revisar as informações relativas ao pagamento do tributo, repise-se, é o que justifica o próprio indébito cuja recuperação se quer (direito esse que ainda se sujeita a um prazo decadencial, todavia, contado na forma do § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96).

Neste sentido, confira-se a seguinte ementa de julgado, relatado de forma brilhante pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em que a posição acima é retratada de forma substancialmente clara:

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 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.

DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

Esses prazos decadenciais não se aplicam ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado, objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistente o próprio crédito (Acórdão de nº 1302-004.715, publicado no DJe de 27/08/2020). [grifamos]

Não há, portanto, que se cogitar de decadência quanto ao direito da Administração de verificar a ocorrência do próprio pagamento do imposto, ocorrido ao longo do ano-calendário de 2001, sendo, pois, de se afastar esta prejudicial.

A meu ver nenhum reparo cabe ao que concluiu o julgado recorrido. Isso porque, em se tratando de compensação de Saldo Negativo formado por retenções de imposto de renda na fonte (IRRF), o contribuinte possui o ônus de comprovar, no prazo de 5 (cinco) anos da data da declaração da compensação, que de fato sofreu a retenção, não operando-se, portanto, a alegada *homologação tácita*.

Esse entendimento, ressalte-se, está alinhado com o que vem sendo decidido por esta E. 1ª Turma da CSRF, conforme atestam, a título de exemplo, os seguintes Acórdãos: **9101-001.958**, **9101-003.692**, **9101-004.261** e **9101-005.753**, ressaltando que, neste último, o presente Julgador participou, tendo sido julgado à unanimidade de votos por decisão que recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 1995

POSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DA FORMAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A autoridade fiscal pode, dentro do prazo de cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação (art. 74, § 5º, da Lei n. 9.430/96) verificar, para fins de homologação do crédito pleiteado, os elementos que contribuíram para a formação do saldo negativo, que embasou o pedido de compensação

Nesse sentido, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Trata-se de homologação parcial de compensações declaradas com o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2002. A autoridade fiscal reconheceu a homologação tácita das DCOMP apresentadas até 04/12/2003 e, no despacho decisório cientificado à Contribuinte em 07/01/2010, não homologou as compensações declaradas em 24/01/2005 porque não admitidas retenções na fonte para as quais não restou comprovado o oferecimento à tributação dos rendimentos em operações de *swap*.

O Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1302-005.232, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a homologação tácita de mais uma DCOMP e reconhecer parcela de retenção na fonte sobre rendimentos de *swap* informados em outra linha da DIPJ.

A Contribuinte confronta o acórdão recorrido na parte em que rejeitou a preliminar de decadência, sob a fundamentação de que a mesma, em relação a procedimentos de compensação, opera somente em razão da base de cálculo do tributo e não quanto as parcelas utilizadas para extinguir a obrigação.

O exame de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial apenas com base no paradigma n.º 1803-00.504, observando que:

Neste caso, resta demonstrado o dissídio interpretativo entre os Colegiados. Bem verdade que há uma diferença fática entre eles, quando o recorrido enfrenta questão de direito creditório de saldo negativo constituído apenas por IRRF, ao passo que no paradigma o saldo negativo foi constituído por estimativas mensais compensadas com créditos de períodos anteriores, parcialmente reconhecidos. Tal diferença, contudo, não infirma a ocorrência de divergência jurisprudencial.

O fundamento da decisão do acórdão paradigma é assertivo ao determinar que o saldo credor informado na DIPJ "...solidifica-se inexoravelmente..." decorridos os 5 anos do fato gerador, data em que o fisco perde "...o direito de exigir diferenças ou glosar os valores informados". Pela abrangência da decisão, fosse o saldo negativo formado apenas por IRRF, como no caso em análise, certamente a conclusão do julgado paradigma seria pela improcedência da glosa efetuada. No recorrido, conforme acima transcrito, o Colegiado admitiu a revisão, mesmo após 5 anos da entrega da DIPJ, dos valores informados como pagamentos que geraram o saldo negativo pleiteado. Para situações similares, decisões diferentes, caracterizando-se o dissídio interpretativo previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF.

A Contribuinte questiona a pretensão de revisar a apuração do IRPJ em relação a período já atingido pela decadência, mediante reapuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001 registrado pela Recorrente em sua declaração fiscal. Refere o saldo negativo

informado em DIPJ do exercício 2002 e afirma o transcurso do prazo do art. 150, §4º do CTN, em razão do qual a situação jurídica estaria consolidada e não poderia mais ser alterada ou desconsiderada. Pretende, assim, que lhe seja reconhecido o saldo negativo da empresa tal como informado na DIPJ, e, por consequência, a validade da compensação realizada, de modo a extinguir todos os débitos quitados através da PER/DCOMP.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de opinar em dois precedentes desta Turma calcados no mesmo paradigma n.º 1803-00.054.

No Acórdão n.º 9101-004.261<sup>2</sup> esta Conselheira acompanhou a conclusão do relator, ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, que reconheceu o direito da fiscalização rever o saldo negativo de IRPJ e CSLL em relação aos valores do IRFonte e as estimativas pagas ou compensadas dentro do período previsto no § 5º, do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, de tal forma que, no caso concreto, as revisões estão corretas, não se alterando o ajuste realizado ao crédito pleiteado pelo contribuinte para fins das compensações declaradas, e assim esclareceu em declaração de voto:

A presente declaração de voto presta-se, apenas, a esclarecer que acompanhei o Conselheiro Relator pelas conclusões em razão de me filiar à segunda corrente por ele mencionada, que admite não só a revisão das antecipações que compõem o saldo negativo, como também da apuração do tributo devido.

Muito embora no presente caso os questionamentos fiscais não tenham repercutido na apuração do IRPJ e CSLL devidos nos períodos sob análise, esclareço que, no meu entendimento, 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 n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 2003)

[...]

---

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo.

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. (*negreji*)

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 saldo negativo de IRPJ ou CSLL, não poderá lançar 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 débitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo, da Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu 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. Procedidas as antecipações exigidas por lei, 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.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, 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. 373 do Novo Código de Processo Civil). Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.

Em verdade, a interpretação mais restritiva 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**. (*negrejei*)

Ademais, frente à concepção de que o débito informado na DIPJ, depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração, seria imutável, caberia questionar que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ ou CSLL? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo? Nestas condições, somente se pode concluir que o interesse do Fisco sobre a apuração que resultou em saldo negativo

surge, apenas, quando a contribuinte o utiliza em compensação, deflagrando-se a partir daí o prazo para sua conferência.

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Essas as razões, portanto, para acompanhar o Conselheiro Relator pelas conclusões e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Mais recentemente, no Acórdão nº 9101-006.259, esta Conselheira foi acompanhada por este Colegiado<sup>3</sup> para conhecer do recurso especial do sujeito passivo em face do mesmo paradigma, nas seguintes circunstâncias:

A Contribuinte questiona, no primeiro ponto de seu recurso especial, o direito de o Fisco proceder à reapuração das bases dos tributos e, conseqüentemente, glosar os saldos negativos declarados em DIPJ, quando decorrido o prazo estipulado no art. 150, §4º do CTN. Relata que o presente processo e os apensos se referem a compensações de saldo negativo de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2001. Porém, em despachos decisórios datados de 02/01/2008, a autoridade fiscal fez a apuração dos saldos negativos de ambos os tributos, declarados pela empresa em suas DIPJs de 1999, 2000, 2001 e 2002, reduzindo-os mediante desconsideração de compensações de estimativas com créditos de períodos anteriores, em verdadeiro “efeito cascata”

O voto condutor do acórdão recorrido afasta a pretensão assim veiculada em recurso voluntário sob o entendimento de que *os prazos de caducidade são para o exercício das competências de lançar e cobrar, nada mais*. Reportando manifestações anteriores, o ex-Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes invoca o art. 264 do RIR/99 para afirmar que o sujeito passivo tem o *dever legal de manter todos os documentos que se referisse ao direito pleiteado* em restituição.

O paradigma nº 1803-00.504, de seu lado, assemelha-se às circunstâncias fáticas que a Contribuinte reporta para invocar a decadência: lá também estava em análise saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, formado por estimativas compensadas cuja confirmação demandou a verificação de saldos negativos anteriores desde 1994. Aquele Colegiado concluiu que os saldos negativos de períodos anteriores informados em DIPJ se sujeitariam à homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN, caso o Fisco não retificasse o valor informado, mediante lançamento de ofício, antes do decurso daquele prazo. Assim, quando expedido o despacho decisório em 24/03/2008, o Fisco não mais poderia questionar os saldos negativos de períodos anteriores que liquidaram as antecipações do ano-calendário 2001.

No presente caso, afastada a imputação de omissão de receita de juros sobre capital próprio, que foi cancelada no acórdão recorrido, e ausente discussão acerca da redução da estimativa de janeiro/2001 em razão da cisão, fato é que a Contribuinte limita sua arguição de decadência à conduta da autoridade fiscal de refazer *a apuração dos saldos negativos de ambos os tributos, declarados pela empresa em suas DIPJs de 1999, 2000, 2001 e 2002, reduzindo-os mediante desconsideração de compensações de estimativas com créditos de períodos anteriores, em verdadeiro “efeito cascata*. De outro lado, o exame do despacho decisório de e-fls. 299/308 permite constatar que a análise retroagiu

<sup>3</sup> 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, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

ao ano-calendário 1999 para infirmar parcialmente o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2000, e validar apenas parcialmente as estimativas do ano-calendário 2001 vinculadas em DCTF a compensação sem processo. No mesmo sentido é o despacho decisório de e-fls. 311/316 do processo apenso n.º 11610.006901/2003-02, no qual a autoridade fiscal retroagiu a 1998 para verificar a existência de eventual crédito que suportasse a compensação indicada para liquidação das estimativas do ano-calendário 2001.

Como se vê no paradigma n.º 1803-00.504, a condição para declarar a homologação tácita das compensações promovidas no ano-calendário 2001 foi a existência dos saldos negativos anteriores informados em DIPJ anterior e, no presente caso, a autoridade fiscal indica que a DIPJ do ano-calendário 2000 apontava saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 41.200.446,48 mas, por não confirmar o recolhimento das antecipações, retroage aos períodos anteriores em busca de outros créditos que confirmem esta liquidação. Já com referência às estimativas de IRPJ do ano-calendário 2001, o despacho decisório de e-fls. 299/308 não indica se a DIPJ do ano-calendário 2000 informava saldo negativo, mas à e-fl. 283 vê-se DIPJ neste sentido, informando crédito de R\$ 114.982.196,50, que a autoridade fiscal reduz a R\$ 105.624.190,27 por não confirmar as antecipações ali indicadas mesmo retroagindo ao ano-calendário 1999 para verificar a existência de crédito que tivesse se prestado à liquidação de estimativas do ano-calendário 2000, e também glosando o IRRF correspondente a receitas de juros sobre capital próprio que não foram incluídas na base tributável.

Assim, há similitude fática suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Evidente, assim, que o paradigma n.º 1803-00.504 sustenta a interpretação da Contribuinte, no sentido de que o transcurso do art. 150, §4º do CTN impede a revisão de saldo negativo informado em DIPJ.

No mérito do referido precedente, esta Conselheira foi acompanhada pela maioria do Colegiado<sup>4</sup> em seu entendimento assim exposto acerca da matéria em questão:

As questões postas pela Contribuinte, como mencionado na análise do conhecimento, têm o mesmo objeto: as estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2001, integrantes do saldo negativo destinado a compensações declaradas mediante DCOMP a partir de 28/01/2003, liquidadas por compensação com créditos de mesma espécie e informadas em DCTF, mas glosadas na apuração do saldo negativo porque não confirmado o crédito, também de saldo negativo de períodos anteriores, utilizado para sua liquidação.

A Contribuinte pretende a validação destas antecipações sob dois argumentos: i) já teria transcorrido o prazo decadencial para o Fisco questionar os saldos negativos anteriores, declarados em DIPJ; e ii) as estimativas compensadas com tributos de mesma espécie e informadas em DCTF já estariam homologadas tacitamente. Em ambos os casos, a consolidação da situação de fato se daria pelo decurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, dado a não-homologação das compensações somente ter se verificado em 24/01/2008.

As alegações da recorrente se direcionam, ainda, aos saldos negativos apurados desde 1998, que também foram questionados pela autoridade fiscal, ao buscar elementos para confirmação das estimativas que formariam os saldos negativos do ano-calendário 2000,

---

<sup>4</sup> 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, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e divergiram os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca, bem como votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira.

destinado à compensação das estimativas do ano-calendário 2000. Em seu entendimento, o Fisco estaria burlando a regra decadencial, alterando as DIPJ de períodos decaídos e obrigando o sujeito passivo a manter a guarda de documentos por tempo indefinido. Como as antecipações e retenções que formam estes saldos negativos anteriores são *objetos de determinação legal*, estariam sujeitas ao controle fiscal desde o momento em que computados na apuração do tributo. Daí sua homologação tácita com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Quanto à homologação tácita das compensações informadas em DCTF, na concepção da Contribuinte seria equivocada a discussão acerca da inaplicabilidade da regra instituída a partir da Medida Provisória n.º 135/2003, dado tais compensações terem sido formalizadas na vigência do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, assim se sujeitando à homologação tácita do art. 150, §4º do CTN se não verificada a *condição resolutória de ulterior homologação pelo Fisco* em até 5 (cinco) anos de sua ocorrência. Subsidiariamente ainda cogita que tais compensações poderiam ter sido convertidas em DCOMP, porque não analisadas até 01/10/2002, e assim estaria homologadas tacitamente em 24/01/2008.

Tem razão a Contribuinte quando se opõe à invocação, no acórdão recorrido, do regime de homologação tácita instituído a partir da Medida Provisória n.º 135/2003. Não está em debate, aqui, compensação realizada a partir da Medida Provisória n.º 66/2002, nem mesmo compensação entre tributos de espécies diferentes, mediante pedido de compensação, que poderia se sujeitar à conversão em DCOMP e homologação tácita, se não analisados até 01/10/2002. A pretensão da Contribuinte é ver validadas as compensações entre tributos de mesma espécie promovidas para liquidação das estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2001, mediante utilização de saldos negativos de IRPJ e CSLL informados em DIPJ no ano-calendário 2000.

Contudo, as demais alegações não merecem provimento.

A matéria não é nova nesta Turma. Na sessão de 7 de novembro de 2019 esta Conselheira proferiu o seguinte voto vencedor no Acórdão n.º 9101-004.516<sup>5</sup>, em dissídio jurisprudencial também instituído em face do paradigma n.º 1801-002.190

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial, pautado na impossibilidade de o Fisco questionar a liquidação por compensação das estimativas integradas aos saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, destinados a compensações declaradas a partir de 07/05/2003 e objeto de não-homologação em despacho científico à Contribuinte em 10/04/2008, complementado em 17/04/2009 em relação a outras Declarações de Compensação – DCOMP vinculadas ao mesmo crédito.

Como bem relatado, estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, vencidas antes de 30/10/2002, foram glosadas na apuração dos saldos negativos porque a Contribuinte não comprovou os direitos creditórios utilizados para liquidá-las por meio de compensação. Tais compensações, de fato, se promovidas com direitos creditórios de mesma espécie, não exigiriam a apresentação de pedido ou declaração de compensação, conforme autorizava o art. 66 da Lei n.º 8.383/91, até ser derogado pela alteração promovida no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002. E, para questioná-las, deveria o Fisco observar, em regra, o prazo decadencial para revisão dos registros escriturais do sujeito passivo, na forma do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

---

<sup>5</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria as Conselheiras Amélia Wakako Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano.

Contudo, os débitos assim liquidados representam antecipações que compõem o saldo negativo utilizado em compensação a partir de 07/05/2003, mediante apresentação de DCOMP. E, na forma do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, *o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Significa dizer que, ao apresentar DCOMP destinando direito creditório à extinção de outros débitos, o sujeito passivo submete-se ao regramento vigente que confere ao Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de entrega da DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado, o que implica a possibilidade de a autoridade fiscal questionar, nesse prazo, os elementos de sua apuração, em especial as antecipações promovidas no ano-calendário, na hipótese de o direito creditório se referir a saldo negativo de IRPJ ou CSLL. Dessa forma, se questionado antes do decurso do prazo de homologação tácita previsto no referido art. 74, §5º, o sujeito passivo deve, necessariamente, provar como liquidou as antecipações que, confrontadas com o tributo devido no ano-calendário, formam o saldo negativo utilizado em compensação mediante DCOMP.

Frise-se que a alegada homologação tácita das compensações escriturais das estimativas ainda não havia se verificado à época em que o sujeito passivo iniciou a apresentação das DCOMP, em 07/05/2003. Logo, ao pretender se valer da nova modalidade de compensação criada com a Medida Provisória nº 66, de 2002, o sujeito passivo submete-se ao prazo que passou a ser nela estabelecido para conferência do direito creditório utilizado.

Ademais, é pacífico o entendimento de que o Fisco pode questionar as antecipações que compõem o saldo negativo, como é o caso, também, das retenções sofridas no período, passíveis de glosa se o sujeito passivo não provar, quando questionado antes do prazo de homologação tácita da DCOMP, não só que arcou com as retenções, como também que ofereceu os rendimentos correspondentes à tributação. Neste sentido é a Súmula CARF nº 80:

#### **Súmula CARF nº 80**

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão nº 1103-00.268, de 03/08/2010  
Acórdão nº 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão nº 1103-00.194, de 18/05/2010  
Acórdão nº 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão nº 101-96.819, de 28/06/2008

Assim, se o sujeito passivo não prova as antecipações, correta a glosa, nos saldos negativos utilizados, das estimativas liquidadas por meio de compensação escritural, subsistindo a não-homologação das compensações acerca das quais a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a ocorrência de homologação tácita, e que não foram alcançadas pelo direito creditório reconhecido naquela decisão.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Também aqui, quando a Contribuinte apresentou as DCOMP em debate, a partir de 28/01/2003, as estimativas do ano-calendário 2001 compensadas com saldos negativos de mesma espécie do ano-calendário 2000 não haviam sido alcançadas pela homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN. Neste contexto, ao apresentar as referidas DCOMP, a Contribuinte submeteu o crédito por ela utilizado à conferência

fiscal no prazo de 5 (cinco) anos daquela entrega, consoante determinou a legislação a partir da Medida Provisória n.º 66/2002, ao instituir a compensação com efeitos extintivos do crédito tributário.

Irrelevante, assim, se os saldos negativos de IRPJ e CSLL utilizados na compensação destas estimativas estavam informados em DIPJ. Sendo esta a moeda utilizada pela Contribuinte para liquidação das antecipações que compõem o crédito utilizado nas DCOMP, cumpria-lhe manter a guarda dos documentos probatórios de seus elementos integrantes. Até porque o art. 150, §4º do CTN estabelece, apenas, a homologação da tácita da apuração do sujeito passivo com vistas a impedir o lançamento suplementar pelo Fisco. Nada no referido dispositivo permite inferir que de seu transcurso decorra a imutabilidade do indébito informado em DIPJ.

De fato, 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 n.º 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 saldo negativo de IRPJ ou CSLL, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco aplicar as consequências decorrentes da compensação que resta infirmada pela não comprovação daquele crédito.

Frise-se que, no presente caso, as objeções subsistentes depois do julgamento do recurso voluntário se limitam à não comprovação da liquidação das antecipações que formaram os saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000, destinado à liquidação das estimativas formadoras do crédito utilizado nas DCOMP apresentadas a partir de 28/01/2003. Constatando que tais antecipações haviam sido liquidadas mediante compensação com créditos de períodos anteriores, o Fisco buscou, sem sucesso, identificar os créditos anteriores que justificariam as antecipações do ano-calendário 2000. Ao assim proceder no prazo que a lei concede para verificação das DCOMP apresentadas a partir de 28/01/2003, a não-homologação restou validamente fundamentada, impondo à Contribuinte o dever de provar a compensação com a qual teria liquidado as estimativas de IRPJ e de CSLL do ano-calendário 2001.

E, por esta circunstância específica, os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira acompanharam esta Conselheira em suas conclusões, discordando da abordagem inicial, mais ampla, no sentido de que a autoridade fiscal pode aplicar as consequências decorrentes da compensação que resta infirmada pela não comprovação do crédito qualquer que seja o questionamento dirigido à formação do crédito, inclusive no que se refere à base de cálculo do tributo recolhido a maior. Anotação que se faz em observância ao art. 68. §3º do Anexo II do RICARF/2015.

Registre-se, ainda, que o paradigma n.º 1801-002.190 foi reformado no Acórdão n.º 9101-005.194<sup>6</sup>. Transcreve-se, como reforço argumentativo, as razões de decidir do voto condutor da Conselheira Andréa Duek Simantob:

Quanto ao mérito, cabe primeiramente registrar que o presente processo tem por objeto inicial uma Declaração de Compensação pela qual a contribuinte pretendeu quitar vários débitos de IR-fonte, que somavam R\$ 29.567,87, com crédito a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001.

Essa Declaração de Compensação foi apresentada em 17/01/2003 (e-fls. 02).

Mas a contribuinte também apresentou outras Declarações de Compensação, em 29/01/2003 e 03/07/2003, que foram objeto de outros processos, n.ºs. 10580.000725/2003-29 e 10580.720044/2006-23, respectivamente.

Essas DCOMP utilizavam parcelas de um mesmo direito creditório (saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001).

No presente processo, foi exarado o Despacho Decisório n.º 71 – DRF/SDR, de 11/02/2008, cientificado à contribuinte em 16/06/2008 (e-fls. 217 e 229 do vol. 1), que tratou da análise do direito creditório como um todo, com repercussão nos outros processos acima referidos.

Por meio desse despacho decisório, a Delegacia de origem reconheceu em parte o direito creditório reivindicado nas DCOMP. Houve homologação parcial a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001.

---

<sup>6</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheiras Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, votando pelas conclusões o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

O valor do crédito reconhecido serviu para homologar todas as compensações controladas no presente processo, conforme extrato às e-fls. 223/225 do vol. 1.

Serviu também para homologar todas as compensações controladas no PAF n.º 10580.000725/2003-29, e uma parte das compensações controladas no PAF n.º 10580.720044/2006-23.

Às e-fls. 67 do vol. 1 do PAF n.º 10580.720044/2006-23 consta um demonstrativo intitulado “Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes”, que faz uma boa síntese do resultado das compensações tratadas nos processos aqui em referência.

Mas é importante destacar que as compensações controladas no presente processo foram todas homologadas pela Delegacia de origem, razão pela qual chegou a ser juntado a estes autos um “Extrato de Encerramento” de processo (e-fls. 522/525).

Entretanto, como remanesceu litígio em torno do montante do direito creditório, cuja análise se deu nos autos do presente processo (porque continha a DCOMP mais antiga), o presente processo não pôde ser encerrado, e acabou chegando a essa fase de recurso especial, na qual a PGFN pretende reverter a decisão de segunda instância administrativa, que ampliou o montante do crédito inicialmente reconhecido pela Delegacia de origem.

Interessante notar que as DCOMP objeto do presente processo e do processo n.º 10580.000725/2003-29 (apresentadas em 17/01/2003 e 29/01/2003, respectivamente), ainda que não pudessem ser homologadas pelo próprio encontro de contas entre os débitos e o crédito reconhecido, seriam homologadas tacitamente, na forma do §5º do art. 74 da Lei 9.430/1996, eis que a ciência do despacho decisório ocorreu em 16/06/2008, quando já transcorridos cinco anos da data de apresentação daquelas declarações de compensação.

Contudo, o mesmo não pode ser dito em relação à DCOMP controlada no processo n.º 10580.720044/2006-23, porque ela foi apresentada em 03/07/2003, e nesse caso não houve concretização da hipótese de homologação tácita da compensação.

O resultado final dessa terceira DCOMP, portanto, depende mesmo do montante do creditório que deve ser reconhecido, e isso é exatamente o que está em litígio no âmbito do recurso especial sob exame.

Há ainda um outro esclarecimento importante a fazer, antes de adentrarmos propriamente no exame de mérito do recurso.

Já está bem explicitado que as compensações mencionadas acima, e que geraram o presente litígio em torno do valor do crédito nelas reivindicado, foram formalizadas com a apresentação de DCOMP, já na sistemática estabelecida a partir de outubro/2002, com a Lei 10.637/2002.

Ocorre que as questões em torno do valor do direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2001 abrangem outras compensações, realizadas na sistemática anterior, formalizadas apenas em DCTF, e que se destinavam à quitação das estimativas mensais que formaram o referido saldo negativo.

O esclarecimento é importante, porque os comentários que o acórdão recorrido faz sobre compensação diz respeito a essas compensações anteriores, para a quitação das estimativas do IRPJ de 2001 (informadas em DCTF), e não às compensações formalizadas em DCOMP, mencionadas acima.

Podemos, assim, adentrar no mérito do recurso.

O não reconhecimento de parte do direito creditório pela Delegacia de origem (saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2001) deveu-se à não confirmação da quitação de algumas estimativas mensais no decorrer de 2001:

- Estimativa de janeiro/2001: compensada com crédito supostamente oriundo de ação judicial. No curso do processo, a própria contribuinte reconheceu que incidiu em erro ao preencher a DCTF que registrava a compensação com tal crédito. A glosa dessa estimativa foi mantida na decisão de primeira instância e na decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido). Como o recurso especial da contribuinte não foi admitido, a matéria encontra-se definitivamente decidida no âmbito administrativo; e

- Estimativas de fevereiro a maio/2001: compensadas com saldos negativos de IRPJ de 1999 e 2000. A DIPJ da própria contribuinte, referente ao ano-calendário de 1999, não indicava apuração de saldo negativo, mas sim de IRPJ a pagar. A inexistência desse saldo negativo em 1999 frustrou diretamente a quitação da estimativa de fevereiro/2001, e, indiretamente, a quitação das estimativas de março a maio/2001 (em razão dos reflexos que primeiramente provocou em relação ao saldo negativo de 2000).

A glosa dessas estimativas de fevereiro a maio/2001 foi confirmada pela decisão de primeira instância, mas afastada pela decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), e o reflexo dessa glosa no montante do saldo negativo do IRPJ de 2001 é justamente o objeto do recurso especial da PGFN, ora em exame.

O argumento utilizado pelo acórdão recorrido para reconhecer como válidas essas estimativas de fevereiro a maio/2001 é que “a glosa de compensações efetuada por meio de encontro de contas em DCTF deve ser realizada mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142, e no prazo do art. 150, §4º, ambos do CTN”; e que “se não houve lançamento de ofício a compensação deve ser tida por tacitamente homologada e considerada na composição do saldo negativo”.

Em relação a isso, cabe dizer que mesmo para as compensações realizadas antes de outubro/2002, ou seja, antes da sistemática das DCOMP, nada impedia que a análise da liquidez e certeza dos créditos a serem restituídos/compensados, nos termos do art. 170 do CTN, fosse feita mediante despacho decisório da Delegacia de origem, sem a necessidade de lançamento de ofício para essa finalidade.

Aliás, como bem destacado pela PGFN, a apuração do saldo a restituir realmente não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

A análise das DCOMP apresentadas em 2003 também não poderia ser realizada de forma diferente da que foi feita nos presentes autos. Seu modo de processamento seguiu exatamente o procedimento/rito que está definido no art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

E quanto às compensações precedentes, realizadas em 2001, por meio de DCTF, ainda há um motivo adicional que afasta completamente essa alegada necessidade de lançamento de ofício.

É que essas compensações envolviam a quitação de estimativas mensais de IRPJ, e o art. 44 da Lei 9.430/1996, desde sua redação original, é muito claro no comando de que não deve haver lançamento de ofício para exigência de estimativas, o que afasta completamente essa alegada necessidade da realização de lançamento de ofício.

Quanto às questões de ordem temporal (homologação tácita), já se disse em relação à DCOMP objeto do processo n.º 10580.720044/2006-23 (em razão da qual remanesce o litígio sobre o montante do direito creditório, porque ela foi homologada apenas parcialmente), que não transcorreu cinco anos entre a data de sua apresentação (03/07/2003) e a data da ciência do despacho decisório que indeferiu parte do direito creditório (16/06/2008).

Não há, portanto, nenhum problema de ordem temporal em não reconhecer (em 16/06/2008) parte do direito creditório que estaria sendo utilizado nessa DCOMP apresentada em (03/07/2003), ainda que esse direito creditório seja relativo ao ano de 2001.

Não deixo de observar que a revisão do saldo negativo em 2001 está relacionada a fatos apurados em relação a períodos anteriores, ou mais especificamente, a compensações realizadas no decorrer de 2001 com saldos negativos de períodos anteriores (1999 e 2000).

E é em relação a essas compensações que o acórdão recorrido se refere ao tratar da questão temporal, como já esclarecido no início deste voto.

Mas também em relação a esses fatos/compensações anteriores não há que se falar em óbice temporal, em decadência, em homologação tácita, e nem em algum outro tipo de blindagem contra o Fisco.

Não houve nenhum lançamento de ofício para os referido débitos de 2001, até porque se tratava de débitos de estimativas mensais de IRPJ. O que ocorreu foi a verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado, e o não reconhecimento de seu valor integral, pela não confirmação dos elementos que compunham o alegado saldo negativo de 2001.

Além disso, não houve no caso nenhuma revisão de base de cálculo.

Com efeito, não houve nenhuma adição de receita, glosa de despesa, ou algo semelhante a isso.

O não reconhecimento de parte do direito creditório, no caso sob exame, se deu especificamente em razão da inexistência de apuração de saldo negativo na própria DIPJ da contribuinte (em 1999, com reflexos em 2000 e 2001), o que implicou na não comprovação da quitação das estimativas que formariam o reivindicado saldo negativo em 2001, o que reforça ainda mais os motivos para se rejeitar a alegada preclusão contra o Fisco.

O fato é que no plano da verificação da “existência” dos pagamentos que dariam origem ao indébito a ser restituído/compensado (correspondam eles a estimativas ou retenções na fonte), menos ainda há que se falar em blindagem do direito creditório por decurso de prazo.

Com efeito, a fluência do tempo pode até homologar procedimentos, tornar definitivos os critérios e as interpretações utilizados na aplicação do direito etc., mas não tem o condão de fazer existir o que não aconteceu.

Finalmente, cabe esclarecer que a Súmula CARF n.º 52 também não é aplicável em relação ao mérito.

Isto porque o que está em litígio no presente processo é apenas a verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado nas DCOMP (saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2001).

A discussão não abrange nenhum lançamento de ofício, pelas razões já apresentadas.

E se o Fisco possui ou não algum instrumento legítimo para exigir os débitos que remanesceram em aberto (em razão da homologação parcial da última compensação), essa questão não é objeto dos presentes autos.

Desse modo, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial com retorno dos autos ao colegiado de origem, para as verificações ora dispostas neste voto.

Evidente, assim, que não se verificou a homologação tácita dos saldos negativos de IRPJ e CSLL informados em DIPJ no ano-calendário 2000, assim como a Contribuinte estava obrigada a demonstrar a existência destes créditos porque destinados à liquidação das estimativas que formaram os saldos negativos utilizados nas DCOMP não-homologadas.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Por tais razões, também aqui, não havia expirado o prazo para a autoridade lançadora discordar da dedução das retenções na fonte em relação às quais não restou provado o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes.

Estas as razões para CONHECER do recurso especial da Contribuinte, mas NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa