



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



**Processo nº** 11610.006196/2003-35  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.257 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de julho de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S/A

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

Não se conhece de recurso especial que pretende afastar homologação tácita de compensação declarada de ofício no acórdão recorrido, apesar de já homologada expressamente quando do reconhecimento parcial do direito creditório utilizado pelo sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. GLOSA DE SALDO NEGATIVO SEM TRIBUTO A PAGAR. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Quando o crédito utilizado na compensação tem origem em saldos negativos de anos anteriores, há que se proceder com análise da apuração de cada um dos anos-calendário pretéritos, que serviram para a composição do saldo negativo utilizado como direito creditório. Trata-se de apreciação no qual não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário.

Caso resulte em glosa de saldo negativo sem desdobramento em tributo a pagar, não se constitui em lançamento de ofício, razão pela qual não se submete à contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação complementemente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à decadência e, no mérito, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que não conheceram do

recurso e que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente 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). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 624/634 do e-processo) contra o Acórdão n.º 1202-00.246, de 09/03/2010 (fls. 513/522 do e-processo), que trouxe a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da Declaração de Compensação, a teor das disposições do art. 74 e seu § 5º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 17 da Lei n.º 10.833, de 2003.

Transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data da protocolização da Declaração de Compensação, sem manifestação da autoridade administrativa competente, opera-se a homologação tácita extintiva do crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido.

O contribuinte solicitou, em 05/05/2003 (fls.01/02), a compensação de R\$ 1.143.506,71, originários do saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado no ano-calendário 2002, com estimativas dessa mesma contribuição relativas a janeiro, fevereiro e março de 2003, mediante formulário em papel, nos termos da IN SRF n.º 210, de 2002.

Posteriormente, apresentou declarações de compensação, mediante programa PER/DCOMP, cujos extratos foram juntados às fls. 249/356.

Conforme o despacho decisório da DRF de origem (fls.213/226 do vol.1, cientificado em 30/04/2008, fls.247 do vol.2) e despacho complementar (fls.235/237 do vol.1, cientificado em 28/05/2008, fls.248 do vol.2), foram analisadas as declarações de compensação com a utilização de saldo credor de CSLL do ano-calendário 2002, a partir da análise das

apurações declaradas pelo contribuinte nos anos-calendário de 1996 a 2001, e homologadas as compensações até o limite do direito creditório reconhecido, tendo restado saldo devedor. No despacho complementar não foi admitida a PER/DCOMP retificadora.

Notificada do Despacho Decisório de 30/04/2008, em 07/05/2008, consoante histórico dos Correios de fls. 247, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 06/06/2008, juntada às fls. 378/395.

Notificada do Despacho Decisório Complementar em 28/05/2008, conforme "Aviso dos Correios" acostado à fl. 248, o contribuinte apresentou nova Manifestação de Inconformidade, em 27/06/2008, às fls. 470/475.

Ao apreciar as duas manifestações de inconformidade, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu por negar provimento, nos termos da ementa abaixo (fls. 481 do vol.3):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICADORA. INDEFERIMENTO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA.

O julgamento de recurso interposto de decisão que não admite retificação de declaração de compensação está fora da esfera de competência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento que, em matéria de compensação, somente conhece manifestação de inconformidade apresentada em face de ato de não-reconhecimento de direito creditório ou não-homologatório de declaração de compensação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

SALDO NEGATIVO. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO. ANÁLISE. PRAZO DECADENCIAL. INOCORRÊNCIA.

O poder conferido à Autoridade Fiscal para verificar a regular apuração de saldos negativo de imposto de renda ou de contribuição social demonstrada em Declaração de Rendimentos, exercido com a finalidade de verificar a liquidez e certeza de direito creditório suscitado pelo contribuinte, não é limitado pelo prazo decadencial aplicável à atividade administrativa de lançamento.

Solicitação indeferida.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado provimento, por maioria de votos, para acolher a preliminar de decadência suscitada pela recorrente e a preliminar de ocorrência da homologação tácita de compensação suscitada de ofício, nos termos nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração, apontando omissão nos seguintes termos:

Contudo, o relator, em seu voto, ainda acolhe a pretensão do contribuinte para aceitar a retificação da PER/DECOMP procedida após o despacho decisório proferido na origem. Esta matéria, no entanto, não consta da ementa, nem da

parte dispositiva do acórdão ora embargado, não havendo como saber aposição do colegiado sobre tal pretensão.

Os embargos foram rejeitados pelo acórdão n.º 1202-00397. Cientificada, a PGFN interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega divergência jurisprudencial quanto à **decadência para o Fisco rever as bases de cálculo da CSLL relativas aos anos-calendário 1996 a 2001** assim como para a **homologação tácita de compensação** suscitada de ofício.

Quanto à primeira matéria, indicou como paradigmas os acórdãos abaixo, que veicularam as seguintes ementas:

Acórdão n.º 2201-00.248

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PROCEDER A SUA CONFERÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não existe previsão legal definindo o limite temporal para que a Fazenda Nacional confira o cálculo do crédito presumido de IPI apurado pelo contribuinte, não podendo ser invocado para tanto a aplicação do disposto no § 4º do Código Tributário Nacional, que trata de lançamento de crédito tributário.

Acórdão n.º 201-80.945

GLOSA DE CRÉDITOS. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE.

A glosa de créditos escriturados do IPI não corresponde constituição do crédito tributário e, assim, não se submete a prazo decadencial.

Para comprovar a divergência em relação à segunda matéria, apresentou o acórdão paradigma com a seguinte ementa:

Acórdão n.º 203-11.648

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETROATIVIDADE DAS LEIS. O disposto no § 5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, segundo o qual considera-se homologada tacitamente a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito, aplica-se somente a partir de 30/10/2003.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial nas seguintes matérias:

a) **decadência para o Fisco rever as bases de cálculo da CSLL relativas aos anos-calendário 1996 a 2001**, concluindo que:

Ao analisar ementas e trecho do paradigma reproduzido fica evidente que no recorrido considerou-se que o procedimento de verificação de liquidez e certeza do crédito

incluído em compensação de tributo estaria sujeito ao prazo de decadência, de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, ao passo que nos paradigmas considerou-se que inexistia prazo para conferir se o contribuinte tem direito a crédito a ser compensado.

**b) homologação tácita de compensação, concluindo que:**

A consulta às ementas basta para identificar a diferença entre posições quanto ao prazo para homologação tácita de pedido de compensação apresentado antes de 30/10/2003: no recorrido, entendeu-se que, em 2002, o prazo para homologar compensação seria de 5 anos contados da data do protocolo do pedido; no paradigma entendeu-se que antes de 30/10/2003, data em que entrou em vigor o art. 17 da Medida Provisória no 135/2003, esse prazo inexistia. Desse modo, conclui-se que, frente a situação semelhante - compensação pleiteada antes de 30/10/2003 - adotaram-se entendimentos díspares quanto à existência de prazo de 5 anos para homologação tácita, estando, portanto, demonstrada a divergência de entendimentos para essa matéria.

A parte recorrida foi cientificada do recurso especial interposto e do despacho que o admitiu e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese:

- a intempestividade do recurso especial da PGFN, considerando a data de ciência do acórdão em 17/03/2011 e a data do protocolo do recurso em 29/04/2011;
- no tocante ao prazo para a homologação tácita dos pedidos anteriores a 30/10/2003, a posição alcançada pelo Acórdão n.º 203-11.648 apontado como paradigma foi superada pelas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- quanto à decadência, citando como paradigma o Acórdão n.º 2201-00.248, que tratou do ressarcimento do crédito presumido de IPI, afirma a D. Procuradoria não haver Previsão legal definindo o limite temporal para que a Fazenda Nacional confira o Crédito pleiteado.
- no, caso concreto, não é disso que se trata, pois no Acórdão indevidamente atacado restou demonstrado que o Fisco, quando do exame da compensação, ultimou verdadeira fiscalização da empresa, o que foi muito além de uma simples conferência do crédito reclamado;
- dessa forma, neste ponto, a divergência não restou configurada por ausência de semelhança entre as situações fáticas, que é uma das condições para se admitir o contraponto entre as decisões confrontadas;
- como bem averbou o ilustre Relator, sob a justificativa da conferência do crédito reclamado, o Fisco não pode efetuar glosas de valores, alocar valores, para, no final chegar ao valor do crédito tido como legítimo, principalmente quando se trata de IRPJ ou de CSLL, nos quais a composição da base de cálculo decorre da junção de vários fatos;
- logo, os acórdãos indicados como paradigmas, não tem relação alguma com a situação fática do Acórdão recorrido;
- sobre a homologação tácita, a objeção da D. Procuradoria restou centrada na alegação de que a previsão contida no § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, acrescentado pela Lei n.º 10.833/03, alcançaria somente as declarações protocoladas depois da citada alteração legislativa. Trata-se de uma interpretação isolada do citado dispositivo, que não encontra embasamento na legislação vigente;

- se o novo regime de compensação deve ser aplicado aos pedidos de compensação pendentes de apreciação, impõe-se a adoção do novo regime na sua feição integral. Na ausência de regra de transição, não tem sentido adotar parcialmente o novo regime jurídico, se a lei definiu que esse novo regime alcança os processos em andamento.

- no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, não há registro do seu termo inicial de vigência ou de eficácia, como pretende a tese da PGFN.

Ao final pede o não conhecimento ou o não provimento do recurso especial da PGFN, mantendo-se a decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Viviane Vidal Wagner, Relatora

### Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida em relação à decadência para o Fisco rever as bases de cálculo da CSLL relativas aos anos-calendário 1996 a 2001 e à homologação tácita da compensação declarada. A admissibilidade recursal foi questionada pela parte contrária.

Inicialmente, no tocante à alegada intempestividade do recurso da PGFN, não tem razão o contrarrazoante.

A intimação dos Procuradores da Fazenda Nacional deve observar o disposto nos §§ 8º e 9º do art.23 do Decreto nº 70.235/72, incluídos pela Lei nº 11.357/2007, *verbis*:

Art. 23 .....

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

De acordo com o § 8º do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972, considerando que o acórdão recorrido foi formalizado em 14/03/2011, se até o dia 23/04/2011 (prazo de 40 dias desde a formalização do acórdão recorrido) não houvesse ciência de intimação pessoal de Procurador da Fazenda Nacional, os autos deveriam ser remetidos à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN).

Efetivamente, não houve ciência pessoal de Procurador da Fazenda Nacional nesse interregno, motivo por que os autos foram remetidos à PGFN para intimação em 14/03/2011 e recebidos naquele órgão em 17/03/2011, conforme extrato do COMPROT (fls.533 do vol.3).

Por sua vez, em atenção ao § 9º do art. 23 do Decreto n.º 70.235/1972, deve-se ter em conta que a intimação ficta do Procurador da Fazenda Nacional se opera no prazo de 30 dias contados da entrega dos autos na PGFN, o que ocorreu na data de 17/03/2011 (fls.533 do vol.3). Portanto, a intimação ficta ocorreu em 16/04/2011.

Um vez intimado, o Procurador da Fazenda Nacional dispõe do prazo de 15 dias para interpor o Recurso Especial. Logo, no caso em exame, o prazo do Recurso Especial se esgotaria em 02/05/2011.

Verifica-se dos autos que o processo foi movimentado para a PGFN-COCAT-DF em 14/03/2011 e recebido em **17/03/2011** (fls.533 do vol.3). Após, retornou ao CARF em 29/04/2011, tendo sido recebido na mesma data (fls.534 do vol.3) com o recurso especial apresentado (fls.535 e ss. do vol.3).

O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF, de observância obrigatória pelos Conselheiros, na forma do art. 1º, § 1º, da Portaria CARF n.º 56, de 31 de março de 2016, estabelece que "**a data considerada como de manifestação da PGFN é a data do registro da RM no Sistema Comprot, independentemente da data efetiva em que o processo tenha retornado ao CARF.**"

Extrato do Sistema Comprot atesta a movimentação para o CARF em 29/04/2011 (fls.534 do vol.3) com o recurso especial apresentado (fls.535 e ss. do vol.3), sendo essa a data a ser considerada.

Assim, resta demonstrada a tempestividade do Recurso Especial Fazendário.

Em seguida, o contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial alegando que, no tocante ao prazo para a homologação tácita dos pedidos anteriores a 30/10/2003, a posição alcançada pelo Acórdão n.º 203-11.648 apontado como paradigma foi superada pelas decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Essa alegação não merece prosperar haja vista que inexistente dentre os requisitos de admissibilidade recurso especial previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF a necessidade apresentação de paradigma contendo tese não superada pela CSRF, a menos que essa esteja consubstanciada em súmula do CARF (§12, inciso III):

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

[...]

III- Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

Contudo, embora caracterizada a divergência em face do paradigma indicado, o recurso especial não deve ser conhecido por ser inútil à recorrente o provimento pretendido.

Isto porque o Colegiado *a quo* não observou, ao declarar a homologação tácita da DCOMP apresentada em 05/05/2003, que esta compensação **já havia sido homologada expressamente** pelo reconhecimento parcial do indébito alegado pela contribuinte.

De fato, nota-se no voto condutor do julgado recorrido que, ao apreciar a arguição de decadência do direito de o Fisco revisar o direito creditório utilizado em compensação, o Conselheiro Relator se debruçou sobre os fundamentos da decisão de 1ª instância, assim se manifestando:

A recorrente pugna pela decadência do direito de o fisco rever as bases de cálculo da CSLL relativas aos anos-calendário de 1996 a 2002, revisão efetua no "Despacho Decisório", de 213 a 226.

O fundamento da decisão ora recorrida é de que a legislação não fixou prazo decadencial para a administração tributária verificar a regularidade dos créditos tributários pretendidos pela contribuinte e que esta atividade não se configuraria em lançamento tributário sujeito ao prazo decadencial de cinco anos.

No caso dos autos penso que a razão está com a contribuinte.

Com efeito, segundo descrito no "Despacho Decisório", fls. 219 a 224, a autoridade fiscal revisou as demonstrações das bases de cálculos da CSLL, declaradas pela contribuinte, nos anos-calendário de 1996 a 2002; solicitou a apresentação de documentos, demonstrativos de compensações, comprovantes de retenções na fonte realizadas por órgãos públicos, cópia do "Termo de Cisão com Laudo de Avaliação da cisão parcial ocorrida em 29/12/1998 e da cisão parcial de 31/08/2004, alocou valores e efetuou glosas relativas a anos-calendário já abrangidos pela decadência, para então definir o valor do direito creditório que reconheceu existir em 31/12/2002, ou seja, promoveu verdadeira fiscalização quanto aos anos-calendário de 1996 a 2002. Esta é uma atividade típica de lançamento que o fisco deveria ter exercido dentro do prazo de cinco anos a partir da ocorrência de cada um dos fatos geradores referentes aos anos-calendário analisados, ocasião em que deveria ter efetuado lançamento de diferenças de contribuições que eventualmente viessem a ser apuradas e oportunizado à contribuinte se manifestar sobre as irregularidades eventualmente apuradas.

A decadência do direito de fiscalizar as bases de cálculos da CSLL relativas aos anos-calendário de 1996 a 2002, é o primeiro fundamento para excluir a glosa da compensação da importância de R\$ 3.107.021,54, no ano-calendário de 2002.

O segundo fundamento para justificar a exclusão da referida glosa também se refere A. decadência pela ocorrência da homologação tácita, ora suscitada de ofício.

Com efeito, o art. 74 e seu § 5º, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003, definiram o limite temporal para homologação das compensações declaradas pelos contribuintes, a saber:

[...]

No caso presente a "Declaração de Compensação" formulada pela contribuinte foi protocolizada na repartição fiscal em 05/05/2003, fls. 01, ao passo que o

"Despacho Decisório", fls. 213 a 224, e correspondente decisão do chefe da Divisão de Orientação e Análise Tributária - DIORT, da Delegacia de Administração Tributária em São Paulo - DERAT/SPO, fls. 225/226, que homologou as compensações até o limite do direito creditório reconhecido, foram exarados em 30/04/2008 e cientificados à contribuinte apenas em 07/05/2008, segundo documento da ECT de fls. 247, ou seja, dois dias após a ocorrência da homologação tácita da compensação efetuada pela contribuinte, prevista no art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, que se operou em 05/05/2008. Segue-se o "Despacho Decisório Complementar" de fls. 236/237, exarado em 20/05/2008, que além de não admitir a PER/DCOMP retificadora, no 23658.14994.250907.1.7.03-0139, no valor de R\$ 3.130.461,75, decidiu também "..., ratificar em todos os termos a decisão de fls. 213 a 226 ...", referindo-se ao primeiro "Despacho Decisório". O "Despacho Decisório Complementar" foi cientificado à contribuinte em 28/05/2008, segundo "A. R." afixado às fls. 248.

Destarte, transcorridos mais de 5 (cinco) anos, contados da data de protocolização da "Declaração de Compensação", fls. 01, sem manifestação da autoridade administrativa competente, opera-se a homologação tácita extintiva dos correspondentes créditos tributários compensados. (grifos do original)

Ao assim proceder, o Conselheiro Relator derivou para a análise da homologação tácita das DCOMP apresentadas, de ofício, conduziu o Colegiado *a quo* a reconhecer a homologação tácita de compensação que sequer estava em litígio.

Isto porque, como se vê no Despacho Decisório às e-fls. 216/229, a autoridade fiscal reconheceu à contribuinte direito creditório no montante de R\$ 12.648.309,63, referente a saldo credor de CSLL do ano-calendário 2002, e homologou a DCOMP de fl. 01 bem como os PER/DCOMP transmitidos a partir de 17/06/2003, *até o limite do crédito tributário reconhecido*. Tal imputação foi promovida conforme demonstrativos às e-fls. 371/372, em razão da qual restaram extintos os débitos individualizados às e-fls. 374/378, dentre os quais aqueles sob código 2484, vencidos em 28/02/2003, 31/03/2003 e 30/04/2003, nos valores de R\$ 628.823,04, R\$ 509.973,95 e R\$ 4.709,72, informados na DCOMP apresentada em 05/05/2003 (fl. 01).

Inócuo, assim, discutir se a homologação tácita prevista no art. 74, §5º da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003, era aplicável à DCOMP apresentada em 05/05/2003, porque a homologação desta DCOMP subsistirá em razão da imputação, a ela, do direito creditório parcialmente reconhecido à contribuinte.

Conclui-se, portanto, que falece interesse à recorrente.

Por tais razões, deve ser **negado conhecimento** ao recurso especial da PGFN quanto a esta matéria.

No tocante à matéria decadência, alega a impossibilidade de conhecimento do recurso fazendário por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas na matéria decadência. Sem razão. Vejamos.

O Acórdão paradigma n.º 2201-00.248 tratou do ressarcimento do crédito presumido de IPI, decidindo não haver previsão legal definindo o limite temporal para que a autoridade fiscal confira o crédito pleiteado.

Segundo o contribuinte, no caso dos autos foi demonstrado que o Fisco, quando do exame da compensação, ultimou verdadeira fiscalização da empresa, indo muito além de uma simples conferência do crédito reclamado, o que não estaria alcançado pela divergência proposta pela PGFN em razão da ausência de semelhança entre as situações fáticas.

Ocorre que, em se tratando de norma geral de Direito Tributário, a apuração de similitude fática se faz abstraindo-se do tributo ou das particularidades do caso concreto. O que importa para fins de demonstração da divergência é a caracterização da possibilidade de aplicação do entendimento firmado no paradigma ao caso concreto.

Ao decidir que o Fisco tem o direito de conferir o crédito pleiteado sem se submeter ao prazo decadencial, o colegiado pode aplicar essa decisão seja num caso de apuração de crédito presumido de IPI, seja no caso de verificação do crédito pleiteado em declaração de compensação.

Ressalte-se que, em ambos os casos, trata-se de créditos que podem ser diminuídos sem necessidade de lançamento de ofício.

Assim, compreendo suficiente a similitude fática para fins de comprovação da alegada divergência no caso dos autos, pelo que deve ser conhecido o recurso da PGFN nessa matéria.

### **Mérito**

Como visto, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para acolher a preliminar de decadência suscitada pela recorrente e a preliminar de ocorrência da homologação tácita de compensação suscitada de ofício. Em que pese a dupla fundamentação, em razão da prevalência da homologação tácita para solucionar o litígio, apenas esta última ficou constando da ementa.

Os embargos declaratórios opostos pretenderam questionar a posição da turma em relação a mais um fundamento, que seria o acatamento da retificação da PER/DECOMP procedida após o despacho decisório proferido na origem. Essa matéria, contudo não foi objeto de recurso.

O recurso especial da PGFN recorreu de ambos os fundamentos, tendo sido admitido apenas em relação à decadência, a qual será apreciada.

No tocante à decadência para o Fisco rever as bases de cálculo da CSLL relativas aos anos-calendário 1996 a 2001, a PGFN relata que *a glosa do valor do crédito relativo ao pedido de compensação decorreu da verificação de que "a contribuinte compensou estimativas mensais da contribuição social com saldos negativos do período anterior, provocando a análise dessas apurações declaradas pela contribuinte, referente aos anos-calendário de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 e, assim, houve a confirmação parcial os valores apontados no que tange ao saldo negativo apurado em 2002.*

Analisando esses fatos, o colegiado *a quo* entendeu que houve verdadeira fiscalização no tocante ao período de 1996 a 2001 e, considerando que a constituição de créditos tributários deve se ater ao prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, decidiu que a glosa da compensação encontrava-se decaída no momento em que emitido o Despacho Decisório, em maio de 2008.

A recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação do instituto da decadência à análise de pedidos de compensação. Com razão.

A compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória, a teor do art. 156, inciso II, do CTN.

Ao legislador ordinário foi conferido o poder de autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública, consoante condições e garantias previamente estipuladas (art. 170, caput, CTN).

Diante disso, compete ao interessado comprovar o seu alegado crédito líquido e certo suficiente para compensar o débito informado, devendo a verificação do crédito subsidiar a homologação do pedido de compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96. Não cabe aqui opor ao Fisco a vedação a essa verificação com base em regra de decadência prevista para o lançamento de ofício (art. 173) ou por homologação (art. 150, §4º), destinada a delimitar poder-dever de efetuar o lançamento na forma do art. 142 do CTN.

Nesse sentido já se manifestou o colegiado recentemente no acórdão nº 9101-003994, de 18 de janeiro de 2019, cujo voto vencedor, da lavra do i. conselheiro André Mendes de Moura merece ser reproduzido e adotado como razão complementar de decidir:

Trata-se de dizer se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

Ocorre que o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário.

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifei)

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, **a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração**, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996,

com redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003 (O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário.

Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade atuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

A diferença é ilustrada com bastante precisão no voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1101001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

O caput do art. 74 da Lei n.º 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 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 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, 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 A. 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. Dai 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.

Alias, 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, sendo 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, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.

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. 333 do 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 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 n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 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)

Argumenta a recorrente que o Fisco não poderia questionar a compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração. E de se questionar, porém, no presente caso, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que, mesmo considerando a retificação necessária, ainda apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo?

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 n.º 9.430/96.

Por todo o exposto, resta demonstrado que a autoridade fiscal competente detinha o poder/dever de aferir a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado em compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da correspondente DCOMP, e neste mister nenhum impedimento legal existe para confirmação, inclusive, da base de cálculo do IRPJ devido no período, mormente tendo em conta que a contribuinte equivocadamente manifestou seu direito de crédito como oriundo de retenções sofridas na fonte, sem antes confrontá-lo com o IRPJ devido no período, e ao adequar tal pedido As normas legais de apuração do IRPJ, a autoridade fiscal logrou identificar que o IRPJ devido no período não seria aquele originalmente indicado na DIPJ, em razão da compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal.

Em síntese, **conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado**. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.

Esclareça-se, por oportuno, que a mencionada liberação da DIPJ em malha cadastro não revela qualquer revisão anterior da declaração do sujeito passivo, na medida em inexistente qualquer ato administrativo praticado e, demais disso, pela denominação atribuída ao procedimento realizado, é lícito inferir que trata-se, apenas, de confirmações cadastrais do declarante, sem adentrar a apuração por ele informada. Por tais razões, inclusive, é imprópria, aqui, a referência As disposições da Instrução Normativa SRF n.º 656/2006 acerca dos procedimentos para revisão de declarações no âmbito da Receita Federal.

A matéria também foi tratada recentemente pelo presente Colegiado, no Acórdão n.º 9101002.548, na sessão de julgamento de 07/02/2017, voto do relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.CRÉDITO.COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

Assim, uma situação é se falar em lançamento de ofício, para a constituição do crédito tributário, caso em que se aplica a contagem do prazo decadencial.

Outra completamente diferente é a análise do direito creditório, cuja liquidez e certeza devem ser verificadas, razão pela qual, em se tratando de apuração de prejuízos fiscais, é dever do Fisco apreciar a sua formação desde a origem, tendo, no caso concreto, agido de maneira correta. (grifou-se)

Assim, nessa matéria não deve prevalecer o entendimento do colegiado *a quo*, cabendo afastar a decadência antes reconhecida.

### **Conclusão**

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à decadência e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

