



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.720012/2006-86
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.488 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GRENDENE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO PARADIGMA, QUE CONFRONTA A TESE DO ACÓRDÃO RECORRIDO, PROFERIDO POR VOTO DE QUALIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA INTRODUZIDA PELO ART. 28 DA LEI Nº 13.988/2020. IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE AOS PROCESSOS JULGADOS E AOS PROCESSOS DE COMPENSAÇÃO. PARADIGMA HÁBIL PARA CARACTERIZAR A DIVERGÊNCIA.

O dispositivo legal que introduziu alteração no critério de desempate “no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário” somente produziu efeitos a partir da publicação da lei que o veicula. Ademais, o próprio Código de Processo Civil, cuja aplicação ao processo administrativo fiscal é subsidiária, dispõe que a norma processual não retroage, sendo aplicável apenas aos processos em curso. Ou seja, o resultado dos processos definitivamente julgados não se alteram com a introdução da nova regra de desempate. Para além disso, observa-se, que o Acórdão paradigma sequer tratou de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, que é o objeto da alteração legislativa introduzida pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, mas sim de processo de compensação de crédito tributário, sobre o qual discutiu-se a aplicação das normas de decadência. Inaplicável tal norma, portanto, aos julgamentos de processos de compensação tributária, ainda que prospectivamente.

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO QUANTUM DEVIDO.

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição. Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos. Na revisão pelo Fisco dos

valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento. Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade administrativa, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa. A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “*em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado a quo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) contra o Acórdão nº 1302-005.016, de 11/11/2020, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a decisão proferida pela autoridade administrativa explicitou com clareza a sua motivação e as parcelas não reconhecidas do crédito invocado pelo contribuinte, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa.

DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo, por ausência de contraditório e cerceamento do direito de defesa, o Despacho Decisório emitido sem prévia intimação ao contribuinte, sendo as referidas garantias asseguradas no momento posterior à ciência da decisão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR A BASE DE CÁLCULO.

Ao se reportar à base de cálculo do tributo, mesmo que em processo de compensação, o que pretende a fiscalização é revisão a própria apuração da exigência ao que se revela impossível porque, há um só tempo, pressuporia ato de lançamento e, outrossim, encontra óbice no próprio decurso dos prazos previstos pelos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN.

O processo foi encaminhado à PFN, para ciência do acórdão e em 15/01/2021 foi apresentado o recurso no qual a recorrente alega que divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao **reconhecimento da decadência no contexto da verificação de direito creditório reivindicado em Declaração de Compensação apresentada pela contribuinte.**

O recurso especial foi admitido pela presidente da 1ª Seção do CARF, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 432/442), do qual se colhe, *verbis*:

[...]

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a decadência no contexto da verificação de direito creditório reivindicado em Declaração de Compensação apresentada pela contribuinte.

Em relação à admissibilidade do recurso, foram apresentados os seguintes argumentos:

II – DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL (COTEJO ANALÍTICO)

[...]

• Da demonstração da divergência

Na hipótese, o acórdão recorrido entendeu ser inviável ao Fisco, por ocasião da análise da DCOMP, confirmar o saldo negativo de IRPJ informado pelo contribuinte, em face de suposta decadência. É o que se extrai da própria ementa, verbis:

[...]

Diversamente, manifestou-se a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Para satisfazer a exigência de comprovação de dissídio jurisprudencial, transcreve-se abaixo as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

“Processo nº 10825.902092/2009-61

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-004.203 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 09 de maio de 2019

Recorrente USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S A

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. GLOSA DE SALDO NEGATIVO SEM TRIBUTOS 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 ajuste de saldo negativo, o resultado do exercício deve ser recomposto, com a finalidade de averiguar liquidez e certeza de direito creditório, sem que haja desdobramento em tributo a pagar, razão pela qual não há que se falar em contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação completamente diferente daquela em que, no decorrer de uma ação fiscal, efetua-se a glosa do saldo negativo tendo como consequência a apuração de tributo a pagar nos termos do art. 142 do CTN e lançamento de ofício, caso em que 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 do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.”

“Processo nº 10875.001515/200342

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-004.261 – 1ª Turma

Sessão de 09 de julho de 2019

Matéria IRPJ DCOMP SALDO NEGATIVO

Recorrente UMICORE BRASIL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. POSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

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. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Cristiane Silva Costa e Edeli Pereira Bessa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do parágrafo 7º, do art. 63, do anexo II, da Portaria MF nr. 343/2015 (RICARF).”

Para evidenciar o dissídio jurisprudencial, merecem destaque os seguintes excertos dos paradigmas:

[...]

A demonstração da divergência na espécie é cristalina pelo próprio teor das ementas colacionadas. Em todos os casos confrontados, foi discutido se haveria decadência do direito de revisar saldo de prejuízo fiscal e/ou base negativa.

Dito de outro modo, analisou-se se o transcurso do prazo decadencial para prática do ato de lançamento dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos (prejuízos fiscais

e bases negativas), ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros, impedindo, por conseguinte, a glosa de prejuízos fiscais compensados em exercícios posteriores.

Contudo, em que pese terem se debruçado sobre a mesma questão, os acórdãos confrontados adotaram teses jurídicas diversas.

O v. acórdão recorrido defende que a contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal (e base negativa) deve ter início no período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi apurado, e não o período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi aproveitado na restituição/compensação.

Em outras palavras, a decisão atacada defende que é imprescindível o ato formal do lançamento para que a autoridade fiscal, em processo de restituição e/ou compensação de saldo negativo e/ou base negativa, possa alterar o montante informado pelo contribuinte em suas declarações. Entende que, mesmo diante da ausência de pagamento, a atividade do contribuinte restaria homologada com o decurso de cinco anos, impedindo qualquer revisão a partir de então pela fiscalização.

Os paradigmas, por outro lado, afirmam que o transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento em relação ao ano-calendário que resultou no prejuízo fiscal, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Por conseguinte, para os paradigmas é permitida a glosa de prejuízos fiscais (e bases negativas) quando o contribuinte aproveita prejuízos fiscais (e bases negativas) inexistentes e indevidos, ainda que já tenha transcorrido mais de 5 (cinco) anos. A decadência não abrange a revisão de valores (prejuízos fiscais e bases negativas) quando estes influenciam na apuração do resultado de ano-calendário ainda não decadente. O tempo não pode transformar em verdadeiro determinado fato (prejuízo e base negativa) inexistente.

Ou seja, para os paradigmas o transcurso do prazo decadencial, nos termos dos arts. 150, § 4º e 173 do CTN, apenas poderia obstar o poder/dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento. Não atingiria o poder/dever do Fisco de revisar saldos ou bases negativas de IRPJ e/ou CSLL quando objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação. Ainda, para os paradigmas, não haveria que se falar em homologação da atividade do contribuinte nesse caso.

Dessa forma, restando evidenciada a divergência jurisprudencial quanto à aplicabilidade dos prazos decadenciais previstos nos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN, na glosa de prejuízos fiscais e bases negativas, passa-se a demonstrar as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas.

Registra-se ainda divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 264 do Decreto nº 3.000/99, art. 37 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

Vê-se que os acórdãos paradigmas constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Esses paradigmas também servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, em sentido contrário ao acórdão recorrido, os paradigmas entendem que o transcurso dos prazos decadenciais do CTN apenas poderia obstar o poder/dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento; que esse prazo não atingiria o

poder/dever do Fisco de revisar prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, quando essas bases de cálculo estão relacionadas à verificação de direito creditório reivindicado em PER/DCOMP.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Submeto este exame de admissibilidade à Presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Atendidos os pressupostos recursais, e comprovada a divergência jurisprudencial acima examinada, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN.

[...]

No mérito, a recorrente alega em síntese, *verbis*:

[...]

Em suma, no processo de compensação tributária o Fisco tem o direito de aferir a liquidez e certeza do direito creditório alegado contra a Fazenda Nacional, de analisar a formação do direito creditório demandado. Não se devolve, não se repete, o que não se recolheu efetivamente ou o que não se pagou a maior ou indevidamente.

No processo de compensação tributária, como não há lançamento de tributo, mas apenas análise da formação do crédito, aferição da liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do CTN, são inaplicáveis os prazos de decadência dos arts. 150 e 173 desse diploma legal.

Não há que se falar em decadência ou homologação tácita, a partir do fato gerador, para análise da formação do direito creditório (aferição da liquidez e certeza).

Também, por esses motivos, não se revela como imprescindível o ato formal do lançamento para que a autoridade fiscal possa revisar e promover os devidos ajustes e glosas do montante do saldo informado como crédito.

É ônus do autor do pedido de crédito contra a Fazenda Nacional provar o fato constitutivo do direito creditório alegado, mediante juntada de provas hábeis e idôneas (CPC/2015, art. 373,I).

Ou seja, exige-se comprovação de forma cabal da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado.

O Fisco tem o dever legal de fazer a análise da formação do crédito, ou seja, aferir a liquidez e certeza (CTN, art. 170).

Não se devolve o que não se pagou indevidamente ou a maior.

Somente pode ser restituído, ou deferido como crédito apto à compensação, aquele crédito líquido e certo, cuja existência e montante foi devidamente comprovado pelo interessado.

Dessa maneira, é de se reformar o referido julgado, merecendo reprimenda a conclusão aplicada ao caso concreto.

[...]

A contribuinte foi cientificada do recurso especial interposto pela PFN e do despacho de sua admissibilidade em 19/03/2021 (fl.447) e em 05/04/2021 (fls. 448) apresentou suas contrarrazões (fls. 450, 466), alegando, em síntese:

- a) Que o recurso não deve ser conhecido uma vez que o Acórdão Paradigma nº 9101-004.263 apresenta situação fática distinta da examinada no recorrido, uma vez que enquanto o último trata da revisão da própria base de cálculo a apuração do tributo, o paradigma apenas cuidou da possibilidade do exame pelo Fisco dos valores que compõem a extinção do crédito tributário apurado pela contribuinte;
- b) Que o Acórdão Paradigma nº 9101-004.203 também não se presta para configurar a divergência, pois em que pese apresente similitude fática em face do recorrido, foi decidido por voto de qualidade e, considerando que tal critério de desempate foi alterado pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, se tal julgamento fosse realizado na data de hoje o *“entendimento seria aquele constante do voto vencido proferido pela Conselheira Livia de Carli Germano, onde está expresso o entendimento de que, para fins de análise do direito creditório pleiteado por meio de PER/DCOMP, não é possível a revisão da base de cálculo do tributo após o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto para constituição do crédito tributário”*.
- c) Que o art. 28 da Lei nº 13.988/2020 deve ser aplicado retroativamente, produzindo *“efeitos no domínio da admissibilidade do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional”*.
- d) No mérito, defende o acerto da decisão recorrida e pugna pela sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte, ora recorrida, se insurge em suas contrarrazões contra o conhecimento do recurso.

Em primeiro plano, aponta que que o Acórdão Paradigma nº 9101-004.263 apresenta situação fática distinta da examinada no recorrido, uma vez que enquanto este último trata da revisão da própria base de cálculo a apuração do tributo, o paradigma apenas cuidou da possibilidade do exame pelo Fisco dos valores que compõem a extinção do crédito tributário apurado pela contribuinte.

Entendo que não assiste razão à contribuinte neste ponto.

De fato, o acórdão paradigma examina situação distinta da examinada no acórdão recorrido no tocante à alegada ocorrência de decadência, na medida em que naquele caso não ocorreu a revisão da base de cálculo, mas apenas das parcelas (estimativas pagas, IRRF e estimativas quitadas por compensação) que compunham a extinção do imposto apurado pela própria contribuinte.

O próprio voto condutor do paradigma deixa meridianamente claro a distinção entre as situações

Ocorre que ao analisar as situações distintas e se posicionar pela tese mais restritiva, o relator anotou, por dever regimental, que a maioria do colegiado manifestou entendimento de que seria inaplicável o instituto da decadência ainda que a revisão empreendida pela autoridade administrativa adentrasse à própria composição da base de cálculo, como se colhe dos excertos que transcrevo, *verbis*:

Em resumo, a atual desta Camara (SiC) Superior leva em consideração duas teses:

1) a primeira – a qual me filio – que em relação ao lucro real declarado/apurado pelo contribuinte em DIPJ, admite-se tão somente a revisão do direito creditório pleiteado referente a grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, tais como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, efetividade de recolhimentos declarados, retenções de IRFonte, saldos de período a período, compensações, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96.

2) a segunda, admite não somente a revisão dos itens acima, mas também a recvisão (sic) de itens que possam afetar a própria apuração dos tributos, tais como a usualidade e necessidade de despesas, efetiva realização de serviços etc..

Analisando-se os valores revisados pelo r. despacho decisório de p. 84/90 e pela DRJ, no v. acórdão de p. 276/302, observa-se que a revisão ficou restrita ao IRPJ pago por estimativa e as retenções do IRFonte, em relação ao saldo negativo de IRPJ e à CSLL paga por estimativa, mediante compensação com saldo negativo anteriores, em relação ao saldo negativo de CSLL, e em virtude disso, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte.

Considerando a ocorrência, neste julgamento, da hipótese prevista no parágrafo 8º do artigo 63 do Regimento Interno do CARF (RICARF), registro que a maioria do Colegiado nega provimento ao recurso especial da Contribuinte por entender que a revisão seria possível ainda que afetasse a própria apuração dos tributos.

Conclusão:

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, reconhecendo 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 nº 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.

Assim, entendo que restou configurada a divergência de entendimento entre o recorrido e o paradigma nº 9101-004.263.

No tocante ao Acórdão Paradigma nº 9101-004.203 a contribuinte sustenta que este também não se presta para configurar a divergência, pois apesar de apresentar similitude fática em face do recorrido, foi decidido por voto de qualidade e, considerando que tal critério de desempate foi alterado pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, se tal julgamento fosse realizado na data de hoje o *“entendimento seria aquele constante do voto vencido proferido pela Conselheira Livia de Carli Germano, onde está expresso o entendimento de que, para fins de análise do direito creditório pleiteado por meio de PER/DCOMP, não é possível a revisão da base de cálculo do tributo após o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto para constituição do crédito tributário”*.

Aduz que o art. 28 da Lei nº 13.988/2020 deve ser aplicado retroativamente, produzindo *“efeitos no domínio da admissibilidade do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional”*.

Entendo, mais uma vez, que se equivoca a contribuinte, ora recorrida.

O dispositivo legal mencionado que introduziu alteração no critério de desempate *“no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário”* somente produziu efeitos a partir da publicação da lei que o veicula, conforme expressamente dispôs em seu artigo 30, inc. II, *verbis*:

Art. 30. Esta Lei entra em vigor:

I - em 120 (cento e vinte) dias contados da data da sua publicação, em relação ao inciso I do caput e ao parágrafo único do art. 23; e

II - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Ademais, o próprio Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), cuja aplicação ao processo administrativo fiscal é subsidiária¹, dispõe em seu art. 14 que a norma processual não retroage, sendo aplicável apenas aos processos em curso, *verbis*:

Art. 14. **A norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso**, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma revogada.

Ou seja, o resultado dos processos definitivamente julgados não se alteram com a introdução da nova regra de desempate.

Para além disso, observa-se, apenas por amor ao debate, que o Acórdão nº 9101-004.263 sequer tratou de processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, que é o objeto da alteração legislativa introduzida pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, mas sim de processo de compensação de crédito tributário, sobre o qual discutiu-se a aplicação das normas de decadência. Inaplicável tal norma, portanto, aos julgamentos de processos de compensação tributária, ainda que prospectivamente.

Assim, entendo que a divergência restou caracterizada também com relação ao acórdão paradigma nº 9101-004.263.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial.

Mérito

A questão de mérito que foi instaurada refere-se à aplicação dos dispositivos legais do Código Tributário Nacional que regem o instituto da decadência no âmbito dos processos administrativos fiscais de compensação tributária.

A recorrente, Fazenda Nacional, defende que “*no processo de compensação tributária, como não há lançamento de tributo, mas apenas análise da formação do crédito, aferição da liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do CTN, são inaplicáveis os prazos de decadência dos arts. 150 e 173 desse diploma legal*”.

O acórdão recorrido, cujo entendimento é defendido pela contribuinte, traz entendimento em sentido diametralmente oposto, conforme se colhe dos seguintes excertos do voto vencedor no colegiado, *verbis*:

[...]

Com efeito, sempre se sustentou (este Redator inclusive) que fatos passados com repercussão futura não desafiam a aplicação dos prazos decadenciais tratados pelo Código Tributário Nacional - CTN. Foram inúmeras decisões proferidas em que semelhante entendimento restou assentado.

Todavia, as circunstâncias de sua aplicação sempre foram distintas das ora postas, mormente porque lá o que se examinava era o lançamento de tributo, dentro do lustro decadencial, que revolvía fatos ocorridos há mais tempo e que contribuíram para a materialização da hipótese de incidência tributária. Como os prazos prescritos pelos arts. 150, § 4º, e 173, I, do citado CTN se voltam para a prática do ato administrativo

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

preconizado pelo art. 142, e, assim, correm contra o direito do fisco de “constituir a obrigação¹”, não havia, de fato, como pretender os estender à outros fenômenos que não, e somente, ao lançamento.

Mas na compensação, verificam-se nuances que não permitem, ao menos quanto à base de cálculo apurada e confessada na forma do art. 150, § 4º, a aplicação irrestrita daquele mesmo posicionamento.

Como brilhantemente exposto em sessão pelo próprio D. Relator, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, as parcelas que compõem o saldo negativo, mormente, aquelas atinentes às antecipações da obrigação (IRRF e estimativas pagas/compensadas), são formas de quitação (mesmo que parcial) do próprio crédito tributário. Assim, não há, efetivamente, óbice ao seu exame pela Autoridade Fiscal quando da prolação de decisão sobre a liquidez e certeza do direito creditório (se não há “pagamento/extinção” não há indébito/crédito a recuperar).

Por certo, não se pode pretender cobrar, do contribuinte, os valores porventura não comprovados (até porque inexistente pedido de “reconvenção” no processo administrativo). Mas, inadvertidamente, pode-se, mesmo que ultrapassado o interregno de 5 anos desde a data da formação do aludido saldo, verificar o efetivo pagamento daquelas parcelas a fim de atestar a extinção (ainda que parcial, insista-se), da obrigação apurada pelo interessado.

Situação diferente, entretanto, se observa quando a Administração Tributária se propõe a rever a própria apuração do tributo – a sua base de cálculo – porque, neste caso, não se estará perscrutando as parcelas utilizadas para extinguir o crédito tributário mas, isto sim, a própria constituição deste. E isto, a teor do por vezes mencionado art. 150, e seu §4º, do CTN, somente pode ocorrer por meio do lançamento:

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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

E, note-se, que o art. 150 é explícito: a homologação expressa ou tácita torna estável a relação jurídico-tributária surgida com o fato gerador e confessada pelo contribuinte por meio do “auto-lançamento”². Isto é, o ato de homologação, seja ele formalmente praticado pela Autoridade Administrativa, seja ele materializado pelo ocaso temporal, aperfeiçoa e torna definitivos os seus efeitos. Trata-se, aí, claramente, de um “ato jurídico perfeito” sobre o qual, a luz dos preceitos do art. 5º, XXXVI, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, descabem quaisquer novas incursões (por quem quer que seja, ressalvados os casos de fraude, como aposto ao fim do § 4º acima transcrito).

Os casos em que não descabem dúvidas sobre as parcelas de que tratam a ficha 12A da DIPJ (não se questionando, pois, a ocorrência efetiva das antecipações já aventadas anteriormente), somente desafiarão questionamentos quanto a liquidez e certeza do crédito pretendidos pelo contribuinte se, e somente se, dentro do prazo decadencial, ocorresse o ato de lançamento a que aludem os art. 142 e 149 do CTN. Fora daí, instar-

² 2 Mais uma expressão que, não obstante largamente utilizada, demanda as necessárias reprimendas, ao menos do ponto de vista técnico (mesmo que tenha a sua utilidade para fins meramente descritivos).

se o contribuinte a comprovar a própria apuração da base de cálculo do tributo representaria clara afronta aos ditames dos preceitos dos por vezes mencionados artigos 142, 149 e 150, todos do CTN. E, mais que isso, fazê-lo após o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (§ 4º do art.150), conformaria acinte à garantia constitucional encartada no pefalado art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB.

[...]

Pois bem. Conforme posicionamento já apresentado perante esta colenda turma, este relator perfila o mesmo entendimento trazido no acórdão recorrido, do qual, aliás, participei do julgamento, conforme manifestei no voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.937³, de 06 de dezembro de 2021, como redator designado.

Assim, peço vênica para reproduzir excertos daquele voto, *verbis*:

A discussão tem como pano de fundo a natureza da atividade revisional empreendida pela autoridade administrativa no exercício do seu mister de examinar a liquidez e certeza dos créditos tributários pleiteados pelos contribuintes por meio de pedidos/declarações de restituição/compensação.

No presente caso a discussão refere-se a declarações de compensação não homologadas, decorrentes de crédito relativo ao saldo negativo apurado no ano-calendário de 2002. O saldo negativo pleiteado seria composto de valores de IRRF retidos do contribuinte, sendo que a empresa teve prejuízo fiscal no referido período de apuração.

Em processo de análise das ditas compensações a autoridade administrativa que examinou o pedido efetuou a revisão da base de cálculo apurada pela contribuinte e concluiu que inexistia o alegado saldo negativo pleiteado. Ao contrário, existiria saldo de imposto a pagar o que impediria a compensação do saldo pleiteado.

Ocorre que tal procedimento foi realizados depois de transcorrido o prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º e/ou 173, inc. I do Código Tributário Nacional, tendo sido indeferido o direito creditório e a compensação pleiteada, por meio de despacho, independentemente da realização de lançamento por meio do competente auto de infração.

As divergências suscitadas tratam, portanto, de: 1 – necessidade ou não de lançamento para a revisão da base de cálculo apurada pelo contribuinte, mesmo em se tratando de processos de compensação; e 2 – Prazo decadencial para a revisão da base de cálculo apurada e declarada ao Fisco no âmbito dos processos de pedidos de compensação.

Já tive a oportunidade de participar da votação destas matérias (notadamente a questão do prazo decadencial) no âmbito dos colegiados ordinários do CARF por diversas vezes, tendo, em linhas gerais e durante razoável tempo, me alinhado aos fundamentos do voto vencido proferido pela d. relatora.

Todavia, ao aprofundar o estudo sobre o tema, no exame dessas matérias no julgamento do processo administrativo nº 13808.003406/2001-90, do qual fui relator, revi meu posicionamento, conforme voto proferido no Acórdão nº 1302-004.715, do qual colho os principais fundamentos para divergir dos argumentos expendidos pela d. relatora, *verbis*:

³ Participaram do 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, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Na oportunidade, decidiu o colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento.

[...]

Os defensores da tese de que não se aplicam os prazos decadenciais inerentes ao lançamento aos pedidos de restituição/compensação sustentam que os únicos prazos que a regem são o do art. 168, inc. I do CTN⁴ para o contribuinte e, especificamente no caso de compensações, o prazo de homologação fixado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996⁵ para o Fisco e, ainda, que inexistente prazo decadencial estabelecido para apreciar pedidos de simples restituição do indébito tributário.

De fato, os prazos acima referidos não se confundem com os prazos decadenciais inerentes ao lançamento, mas nem por isto estes últimos podem ser desconsiderados quando da análise dos pedidos de restituição, cumulados ou não com pedidos de compensação.

Dúvida não há que o contribuinte possui um prazo prescricional de 5 anos para pleitear o indébito tributário, ressalvada a hipótese prevista na Súmula CARF nº 91⁶. O mesmo ocorre quanto ao prazo para a homologação das compensações, que é de cinco anos da data da sua apresentação, ressalvados os casos em que o contribuinte apresenta declarações retificadoras.

Impende lembrar que o prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 refere-se à homologação da compensação, findo o qual, sem manifestação da autoridade administrativa, resta a mesma homologada tacitamente, independentemente da verificação da existência do crédito pleiteado.

Trata-se de regra afetada exclusivamente ao processo de compensação que, a meu ver, não tem o condão de excluir as normas gerais de direito tributário que estabelecem a constituição e revisão do crédito tributário, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco.

Tendo em conta esta premissa, é preciso analisar qual o alcance dessas normas gerais atinentes ao lançamento com vistas a apuração de eventuais indébitos pleiteados pelo sujeito passivo.

O art. 150 do CTN estabelece que nos casos em que a legislação prevê o lançamento por homologação o contribuinte antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se à homologação desta, *verbis*:

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.

⁴ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

⁵ Art. 74. [...]

§ 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.

⁶ Súmula CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º **Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

(Grifei)

Em que pese a lei estabeleça o pagamento antecipado do tributo para caracterizar o lançamento por homologação, atividade realçada no julgamento do STJ retro mencionado, a legislação tributária estabelece obrigações acessórias concernentes à apresentação de declarações pelo contribuinte (DCTF, DIPJ, etc) por meio das quais os débitos são confessados e é demonstrada a sua apuração. Cumprida esta etapa pelo contribuinte, completa-se o seu dever previsto no art. 150 do CTN, abrindo para o Fisco o poder/dever de homologar o lançamento realizado, expressa ou tacitamente.

O CTN prevê, também, em seu artigo 149, que este lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, entre outras situações, como na hipótese do seu inc. V, quando se comprove a omissão ou inexatidão por parte do contribuinte quanto ao dever estabelecido no art. 150 do mesmo diploma, acima mencionado. Esta revisão, nos ditames do código, só pode ser feita enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Confira-se o dispositivo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(Grifei)

Como é cediço, os prazos previstos no código tributário para a revisão do lançamento são os do art. 150, § 4º e do art. 173, inc. I, nas situações neles previstas.

Por outro lado, o código estabelece que o crédito tributário deve ser constituído pela autoridade administrativa competente mediante o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(Grifei)

Do exposto até aqui, resta claro que o valor do crédito tributário constituído por iniciativa do sujeito passivo pode ser revisto pela autoridade dentro dos prazos decadenciais, mediante a realização do respectivo lançamento de ofício.

Ocorre que, nos casos de análise de processos de pedidos de restituição e compensação tributária, a autoridade administrativa, por vezes, procede ao reexame da base de cálculo apurada pelo contribuinte, e informada em suas declarações, e constatando “omissão ou inexatidão” na apuração, procede à reapuração do montante de tributo devido, sem realizar o lançamento para alterar o crédito tributário confessado, glosando a diferença apurada do crédito pleiteado.

Foi precisamente o que ocorreu no presente caso e que sói ocorrer em muitos outros.

É possível que decorra desta forma de proceder da autoridade administrativa o entendimento de que a revisão da base de cálculo declarada no âmbito do exame dos processos de restituição/compensação, sem a lavratura de um ato constitutivo do crédito apurado, não se submete aos prazos decadenciais estabelecidos no

CTN para a realização do lançamento, posto que tal procedimento seria autônomo e, assim, prescindiria daquele ato administrativo.

O aprofundamento do exame deste caso me fez ver o equívoco desta tese.

Ora, sendo o chamado lançamento por homologação sujeito à revisão da autoridade administrativa, sob pena de homologação tácita, e diante da necessidade de consubstanciar esta revisão mediante o lançamento de eventuais diferenças devidas, a sua não realização no prazo legal implica na sua homologação definitiva, para todos os fins.

Não há como prescindir da realização do lançamento quando a autoridade administrativa constata divergência entre os valores apurados e confessados pelo contribuinte na apuração do *quantum* devido do tributo, mesmo em sede de pedidos de restituição e compensação.

Veja-se que o pressuposto inicial do pedido de restituição/compensação é a realização de um pagamento indevido ou à maior que o devido em face da legislação tributária. A apuração deste montante indevido é feita, em princípio, a partir do confronto entre o montante pago e o montante apurado e confessado pelo sujeito passivo.

Ou seja, para que exista um indébito tributário é necessário que exista a quitação de um “crédito tributário”, via de regra mediante pagamento ou compensação, que extrapola o montante apurado e constituído mediante confissão por meio de declaração do sujeito passivo.

Quando há divergência entre os valores pleiteados em pedidos de restituição/compensação e aqueles informados em DCTF como disponíveis, é imprescindível que o sujeito passivo proceda a retificação desta última declaração, de forma que os débitos declarados a maior fiquem disponíveis, providência requerida inclusive depois de proferido o despacho decisório. É o que se extrai, p. ex., do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28/08/2015, que dispõe, *verbis*:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB nº 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário. Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB nº 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em

diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. **Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório.** Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014.

(destaquei)

A importância da declaração constitutiva do crédito tributário, no caso a DCTF, pelo contribuinte, também é constatada quando se examina o instituto da denúncia espontânea.

Como é cediço, não basta que o contribuinte efetue um pagamento das diferenças devidas e não confessadas anteriormente, sendo imprescindível para a sua caracterização a apresentação de declaração confessando o respectivo débito, conforme decidiu o STJ no REsp nº 1.149.022/SP, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as

multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifei)

Como destacado no acórdão do STJ, a retificação do valor declarado a menor, elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito atinente à parte não declarada. Por outro lado, o mero pagamento, desacompanhado da confissão do débito, é insuficiente para caracterizar a denúncia espontânea.

Pelo exposto até aqui, resta claro que, na modalidade de lançamento por homologação, a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento correspondente constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição.

Se, por um lado, o contribuinte, para modificar os valores originalmente declarados necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos, de outro impõe-se ao Fisco, ao efetuar a revisão dos valores apurados e confessados pelo contribuinte e apurar diferenças devidas e não confessadas, a obrigação da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento pela autoridade administrativa competente.

Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo, realizados pelo contribuinte, sujeita à homologação da autoridade fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer poderia inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, também está prevista no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”, conforme se extrai, *verbis*:

Art. 9º **A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento**, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º **O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

(Grifei)

Neste ponto, não posso deixar de analisar o respeitável entendimento do d. conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, ilustre membro deste colegiado, manifestado no artigo que trata deste tema, intitulado “A Análise do Direito

Creditório na Repetição do Indébito Tributário Federal”⁷, onde aponta que a introdução desse § 4º no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 tinha como objetivo, segundo a exposição de motivos da MP nº 449/2008, que lhe deu origem, tão somente o de “assegurar o direito ao contraditório e a ampla defesa” nas hipóteses mencionadas, conforme aponta, *verbis*:

A modificação legislativa teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a atuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário. Seu objetivo foi bem esclarecido no item 13 da Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU – apresentada para a Medida Provisória nº 449/2008, que lhe deu origem:

13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário, **a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir**, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, **permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que constatadas as referidas infrações. Portanto, **a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no caput do mesmo artigo**, qual seja todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de auto de infração se o mesmo objetivo pode ser atingido com um despacho decisório que pode ser contestado pela via da manifestação de inconformidade dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

(grifei)

Peço vênica para discordar desse entendimento do nosso douto e brilhante colega de turma.

Em que pese a redação do dispositivo não prime pela melhor técnica, resta claro, até mesmo pela exposição de motivos transcrita, que este trata de situações, como a do presente caso em que, embora exista um crédito tributário a ser constituído, dele não resulta uma exigência de pagamento, posto que o contribuinte já havia recolhido valores superiores ao apurado, suficientes para a quitação do crédito tributário adicional.

A invocação da mensagem legislativa como método de interpretação histórica do dispositivo, invocada no texto acima, conquanto válida não deve ser a única e não só pode como deve ser adotada conjuntamente com outros métodos de interpretação como o teleológico e, porque não, primeiramente, o literal.

Partindo-se da interpretação literal do dispositivo é possível afirmar que este dá um comando imperativo ao determinar em seu caput que a forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento e estende, em seu parágrafo 4º, tal determinação às hipóteses “*em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*”.

⁷ MANEIRA Eduardo, LOBATO Valter/Coordenadores. *Compensação Tributária no âmbito federal: questões práticas*. São Paulo: FocoFiscal, 2015. p. 52

Assim, revela-se de pronto que não é uma faculdade, mas um comando legal determinando a forma como deve ser constituído o crédito tributário pela autoridade fiscal ao proceder o lançamento de ofício em face das infrações por ela apuradas, ao contrário do que parece sugerir a exposição de motivo quando afirma que o dispositivo “*visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário*”, sua formalização na forma estabelecida no caput do art. 9º.

Adotando-se o método teleológico de interpretação, por tudo que se expos até aqui sobre a forma de constituição e revisão do crédito tributário, a melhor conclusão, a meu ver, é a de que o dispositivo em questão é a forma determinada pelo legislador para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela autoridade administrativa competente, em sintonia com o que dispõe o Código Tributário Nacional nesta matéria.

Mas, ainda que se busque a finalidade da norma, por meio da interpretação histórica, a partir da parte final da exposição de motivos, qual seja, permitir “*ao contribuinte exercer plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa*”, me parece que a determinação de lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento em situações tais, como a que ora se discute, é a que propicia ao contribuinte o mais amplo exercício do seu direito de defesa.

Note-se que, no presente caso, tivesse sido feita a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento o debate sobre a ocorrência ou não da decadência não seria desviado por interpretações outras quanto à real natureza do ato praticado pela autoridade administrativa ao revisar a base de cálculo apurada pelo contribuinte e recalcular o *quantum* devido da contribuição em questão, glosando a diferença apurada do montante a ser restituído como indébito.

Bastaria aferir, diante dos elementos fáticos e à luz das regras decadenciais, se a decadência ocorreu ou não.

Noutro giro, fosse facultativa a atividade da autoridade administrativa a inovação legal seria inócua, posto que, como bem observado pelo d. conselheiro Ricardo Marozzi em seu artigo, a lei já oferecia ao contribuinte o direito à apresentar manifestação de inconformidade em face do indeferimento total ou parcial dos pedidos de restituição ou compensação.

Não olvidemos que outro princípio basilar da hermenêutica é o de que a lei não contém palavras inúteis.

Confesso que até me aprofundar no estudo deste caso, eu também considerava aceitável o ato praticado pela autoridade administrativa de proceder ao ajuste da base de cálculo e à retificação do *quantum* devido, tão somente mediante a exposição dos motivos de fato e de direito no seu despacho decisório, por vislumbrar no caso apenas a glosa de um crédito pleiteado e não perceber, de outro lado, a exigência de uma crédito tributário ainda não constituído.

Diante do quadro ora analisado, revejo tal entendimento, pois estou convicto que não há espaço para a revisão do crédito tributário constituído por meio de confissão do sujeito passivo através do lançamento de ofício senão pela forma determinada na lei que rege o processo administrativo fiscal em seu art. 9º, em consonância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

Infelizmente, em que pese o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, tenha sido inserido no ordenamento desde o ano de 2009, não se observa um procedimento uniforme da administração tributária nesse sentido, quando se detecta a necessidade de revisão da base de cálculo e do crédito tributário apurado na análise de pedidos de compensação e restituição.

Entendo que urge a padronização desse procedimento, em obediência ao ordenamento que rege o processo administrativo fiscal, o que poderia ser adotado diretamente no sistema de compensação eletrônica da Receita Federal, nos moldes da malha fiscal, com a emissão conjunta do auto de infração e do despacho decisório a ele conformado, abrindo-se prazo único para a impugnação e manifestação de inconformidade do interessado, querendo este.

[...] ⁸

⁸ No Acórdão nº 1302-004.715, acima transcrito, também analisei o derradeiro argumento relacionado ao risco de o contribuinte retificar os dados de sua apuração e apresentar declaração retificadora às vésperas do escoamento do prazo decadencial.

No presente caso, pelo fato de não se estar em discussão tal matéria, houve consenso entre a maioria formada por ocasião do julgamento de que tal aspecto não deveria constar do voto com vistas a evitar uma enganosa jurisprudência desta turma da CSRF em face de matéria não suscitada.

Não obstante, dada a relevância e força do argumento no contexto da discussão como um todo, deixo registrado, apenas como citação, o meu entendimento pessoal quanto ao ponto, socorrendo-me, mais uma vez da transcrição de parte do mencionado voto no Acórdão nº 1302-004.715, verbis:

"Por fim, dirijo a atenção ao derradeiro fundamento em prol da dispensa de realização do lançamento formal e, portanto, da não incidência dos prazos decadenciais aos processos de restituição e compensação.

Trata-se do argumento de ordem prática que aponta para o risco do contribuinte retificar suas declarações de confissão de débito e de apuração da base de cálculo na undécima hora do prazo decadencial para procedê-la, o que inviabilizaria a revisão do Fisco e abriria espaço para a criação fraudulenta de créditos inexistentes.

Embora o argumento impressione à primeira vista, e de fato, também já me impressionou como relatei no início deste voto, o exame detido das disposições legais que regem a constituição do crédito e sua retificação por parte do contribuinte demonstra que, na prática, esse risco não existe ou é facilmente eliminável.

Senão vejamos.

A própria norma infralegal que rege a apresentação da DCTF cuida de evitar situações como esta. Senão vejamos o que dispõe os arts. 9º e 10 da IN.RFB nº 1599/2015:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento à intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma prevista no art. 7º.

§ 5º O direito do sujeito passivo de pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração.

§ 6º A pessoa jurídica que apresentar DCTF retificadora alterando valores que tenham sido informados:

Em suma, entendo que não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 e 173, inc. I do CTN aos processos de revisão de base de cálculo e do quantum devido pelo sujeito passivo no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Tal conclusão, obviamente, não se aplica ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado e objeto de pedido de

I - na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), deverá apresentar, também, DIPJ retificadora; e

II - no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), deverá apresentar, também, Dacon retificador.

Art. 10. As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB.

§ 1º O sujeito passivo ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o caput.

§ 2º A intimação poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica, prescindindo, neste caso, de assinatura.

§ 3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação.

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

§ 5º É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência da decisão que não homologou a DCTF retificadora, apresentar impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(Grifei)

Com efeito, a norma interna da RFB já prevê a retenção para análise das declarações com base na aplicação de parâmetro internos de indícios de inconsistências ou irregularidades e que estas não produzirão qualquer efeito enquanto pendentes de análise e não homologadas.

Certamente a hipótese aqui aventada é um situação típica, perfeitamente enquadrável nos referidos parâmetros, que são definidos e manejados exclusivamente pela administração tributária. Assim, se tal risco existe ele é facilmente neutralizável pelo Fisco na definição desses parâmetros.

E, note-se: nesta hipótese quem está pedindo a retificação da apuração de sua base cálculo e do quantum do tributo devido e confessado é o sujeito passivo, sendo dele o ônus da prova do eventual erro cometido para viabilizar a retificação da confissão de débito anteriormente feita, que permanece válida até o pronunciamento do Fisco, e sem o que a restituição ou compensação pleiteada se revela inviável, pois o crédito confessado originalmente permanece íntegro e hígido.

E esta norma infralegal encontra amparo no CTN, que em seu art. 147, § 1º, assim dispõe:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

(Grifei)

Em que pese o art. 147 trate do chamado “lançamento por declaração”, modalidade inusual no nosso sistema atual, a disposição do seu parágrafo 1º é perfeitamente aplicável ao lançamento por homologação, como bem anotou Leandro Paulsen, verbis:

Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação vinculados a obrigações acessórias de prestar declarações ao Fisco e que não há dispositivo no CTN cuidando especificamente de tais declarações, o § 1º do art. 147 tem sido bastante invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quanto pode o contribuinte retificar suas declarações livremente, com eficácia imediata, e, a contrário sensu, a partir de quando o contribuinte não pode exigir do Fisco que, independentemente de apreciação de erros e equívocos da declaração originariamente prestada, considere as retificações. Isso toma absoluta relevância na medida em que é reconhecido ao Fisco o direito de inscrever em dívida ativa créditos formalizados mediante declaração do próprio contribuinte [...].”

restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistente o próprio crédito.

Por isto, as parcelas que compõem a extinção/quitação do crédito podem ser examinadas e rejeitadas pelo Fisco, quando não comprovadas, dentro do prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, no caso de compensações ou até que se profira o despacho decisório, no caso de simples pedido de restituição, vez que, diferente das compensações, a lei não estabelece um prazo máximo para seu reconhecimento.

Como já mencionado, no caso das compensações a lei prevê sua homologação tácita, independentemente da análise do crédito invocado, após o transcurso do prazo de cinco anos da data da apresentação da declaração de compensação.

Voltando ao caso concreto e, na esteira do entendimento acima, entendo que restava obstaculizada pela decadência a revisão pela autoridade administrativa da apuração da base de cálculo e do *quantum* devido da contribuição por ocasião da prolação do despacho decisório.

[...]

Assim, entendo caracterizada a ocorrência de decadência no presente caso, impondo-se reconhecê-la.

[...]

Pelos fundamentos acima transcritos, resta claro, a meu ver, que o indeferimento de pedido de restituição/compensação de créditos apurados pelo contribuinte, quando ocorre a revisão da apuração regularmente escriturada e declarada ao Fisco, não prescinde da realização do lançamento por meio do competente auto de infração ou de notificação fiscal e que, uma vez transcorridos os prazos previstos nos artigos 150, § 4º e/ou 173, inc. I do CTN, tal atividade resta obstaculizada pela ocorrência do instituto da decadência que, uma vez configurado, fulmina qualquer pretensão do Fisco no sentido de reexaminar a base de cálculo apurada.

[...]

No presente caso, houve o indeferimento do pedido de compensação, por meio de despacho decisório lavrado em outubro de 2008, ao exame do saldo negativo apurado no ano-calendário de 1999, em face das declarações de compensação apresentadas em outubro de 2003.

Conforme descrito no relatório do acórdão recorrido, a autoridade administrativa efetuou a revisão da base de cálculo apurada pelo contribuinte, devidamente informada em DIPJ, *verbis*:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 08-21.517, de 12 de agosto de 2011, por meio da qual a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente acima identificada (fls. 305/329).

O presente processo decorre de Declaração de Compensação (DComp) nº 29565.98993.311003.1.3.02-6606 (fls. 2/8), por meio da qual a Recorrente compensou créditos no montante de R\$ 138.791,45 relativos a suposto saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao ano-calendário de 1999 com débito de sua responsabilidade.

A referida compensação foi objeto de diligência fiscal que resultou nas Informações Fiscais de fls. 174/178 e 256/259, que subsidiaram o Despacho Decisório de fl. 260, que reconheceu crédito de apenas R\$ 43.678,29 e homologou a compensação realizada na DComp acima identificada até o limite do crédito reconhecido.

O motivo para o reconhecimento parcial do direito creditório invocado foi a constatação de receitas de vendas não adicionadas na apuração dos resultados, no valor de R\$ 141.724,75; e de ausência de comprovação das “Outras Despesas Operacionais”, no montante de R\$ 359.616,05, o que reduziu o saldo negativo do período para o total de R\$ 118.060,31, o qual, deduzido de compensações já realizadas pela Recorrente (no valor de R\$ 74.382,02), importou no montante reconhecido.

[...]

À luz do quanto se expôs antes restou, inarredavelmente, fulminada pela decadência a pretensão fiscal de reexaminar a base de cálculo apurada pelo contribuinte no ano-calendário 1999, pois encontra óbice no disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que por ocasião da revisão já havia se ecoado o prazo decadencial de cinco anos a contar do respectivo fato gerador (31/12/1999).

Com efeito, aplica-se ao caso o entendimento trazido na decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em Recurso Repetitivo, prolatada no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), relatado pelo Ministro Luiz Fux.

De acordo com a jurisprudência daquela Corte Superior, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de declarar e pagar, antes de qualquer ato ou procedimento administrativo, os tributos e contribuições por ele apurados como devidos, quando adimplida essa obrigação, a contagem do prazo decadencial, para constituição de ofício do crédito tributário porventura não declarado ou pago, é de cinco anos a partir da data de ocorrência do fato gerador.

No presente caso, a contribuinte efetuou o recolhimento de estimativas e sofreu retenções de IRRF, devidamente reconhecidas pela autoridade administrativa no despacho decisório, o que equivale a pagamento, nos termos da Súmula CARF nº 123, *verbis*:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Destarte, revela-se correto o entendimento do acórdão recorrido que reconheceu a decadência do Fisco revisar a base de cálculo apurada e declarada pela contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Como bem relatado, o caso em tela decorre da homologação parcial de compensações vinculadas ao saldo negativo de IRPJ apurado pela Contribuinte no ano-calendário 1999. A autoridade fiscal constatou receitas de vendas não adicionadas ao lucro tributável e glosou despesas não comprovadas, reduzindo o saldo negativo original de R\$ 138.791,45 para R\$ 118.060,31, e reconhecendo apenas o montante de R\$ 43.678,29 como disponível para compensação em razão de R\$ 74.382,02 ter sido destinado a outras compensações antes da apresentação da Declaração de Compensação – DCOMP em 31/10/2003. Cientificada da decisão em 15/10/2008, a Contribuinte concordou com esta última objeção, recolhendo os débitos indevidamente compensados, mas questionou a outra redução arguindo, dentre outros aspectos, a decadência do direito de o Fisco revisar o lucro tributável do período. A autoridade julgadora de 1ª instância afastou a imputação de receitas de vendas não declaradas e manteve a glosa de despesas não comprovadas.

O voto vencido do acórdão recorrido refere o entendimento há muito manifestado por esta Conselheira e apresentado neste Colegiado quando declarou voto no Acórdão nº 9101-004.261, nos seguintes termos:

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 nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se **homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

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

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

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

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

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.

Acrescente-se, quanto à alteração do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 11.941/2009, que a determinação de lavratura de auto de infração *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*, apenas confere ao sujeito passivo o direito de se defender mediante impugnação contra esta acusação na hipótese em que a apuração credora original não tenha sido associada à utilização do direito creditório correspondente mediante apresentação de DCOMP. Se presente tal utilização, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, considerando-se todas as alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 66/2002, somente cogita de objeção mediante despacho decisório contra o qual o sujeito passivo poderá deduzir manifestação de inconformidade para ver restabelecida a extinção dos débitos compensados, objeção esta que deve ser editada em até 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, ou de sua retificação.

Vale acrescentar, ainda, que a interpretação defendida por esta Conselheira há muito é defendida neste Conselho, como por exemplo no Acórdão nº 103-23.528, de 13 de agosto de 2008, assim ementado:

RESTITUIÇÃO - INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO AQUISITIVA - não se pode transmutar uma disposição legal relativa a um prazo extintivo para um lapso aquisitivo. É ir muito além das fronteiras da interpretação, especialmente porque não haveria limites ao indébito. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir, como na usucapião, que, apesar de se caracterizar como uma prescrição aquisitiva, está limitada ao próprio bem concreto que se pretende adquirir. Já a aquisição pura e simples de um valor monetário por decurso de prazo na verificação de informações redundaria na possibilidade de se consolidarem direitos contra a Fazenda Pública de montantes estratosféricos e totalmente irrealis. Os prazos extintivos visam à pacificação social, à consolidação pelo tempo de situações já estabelecidas. Em razão disso, há dois tipos de prazos em matéria tributária, ambos relativos à extinção de direitos do Fisco em face do particular: a decadência que fulmina o poder de constituir o crédito tributário, e a prescrição que elimina o direito de cobrar. Ambos os casos consolidam situações concretas que se perpetuaram no tempo, ou seja, como o sujeito passivo até então não pagou, então por inércia do Fisco continuará a não pagar. Foi em razão disso que o próprio despacho decisório homologou as compensações. Na prescrição aquisitiva da usucapião, há de igual sorte uma perpetuação no tempo, pois aquele que adquire a propriedade já dispunha da posse, vale dizer, a relação concreta com o bem permanece a mesma. Já uma suposta prescrição aquisitiva de pretensão indébito tributário geraria uma modificação no plano fático, qual seja, a transferência de recursos - ilimitados - de domínio público para a esfera privada. Em suma, no curso do processo administrativo de restituição, a Administração tem o poder de verificar e o particular o dever de manter todos os documentos que se referiram ao direito pleiteado.

Embora o referido precedente analisasse arguição de decadência do direito de o Fisco questionar o oferecimento de receitas financeiras à tributação para validação de retenções na fonte que compuseram o saldo negativo objeto de pedido de restituição destinado a compensações, e não propriamente de revisão do lucro real originalmente apurado, o voto condutor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes analisa a questão em maior amplitude:

O prazo de homologação previsto na codificação tributária diz respeito ao pagamento, que corresponde, pois, a uma forma de extinção do vínculo obrigacional entre o Estado (como sujeito ativo de um direito) e o particular (como sujeito passivo). No entanto, o voto do relator pretende homologar a aquisição de um direito.

De fato, há, no ordenamento pátrio, prazos de caducidade aquisitiva, como a usucapião. Todavia, tais prazos devem ser expressos. Ademais, não se pode transmutar uma disposição legal relativa a um prazo extintivo para um lapso aquisitivo. É ir muito além das fronteiras da interpretação, especialmente porque não haveria limites ao indébito. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir, como na usucapião, que, apesar de se caracterizar como uma prescrição aquisitiva, está limitada ao próprio bem concreto que se pretende adquirir. Já a aquisição pura e simples de um valor monetário por decurso de prazo na verificação de informações redundaria na possibilidade de se consolidarem direitos contra a Fazenda Pública de montantes estratosféricos - milhões, bilhões ou até mesmo suplantarem o valor do PIB nacional - e totalmente irreais. Tal raciocínio, portanto, não pode prevalecer.

Ademais, os prazos extintivos visam à pacificação social, à consolidação pelo tempo de situações já estabelecidas. Em razão disso, há dois tipos de prazos em matéria tributária, ambos relativos à extinção de direitos do Fisco em face do particular: a decadência que fulmina o poder de constituir o crédito tributário, e a prescrição que elimina o direito de cobrar. Ambos os casos consolidam situações concretas que se perpetuaram no tempo, ou seja, como o sujeito passivo até então não pagou, então por inércia do Fisco continuará a não pagar. Foi em razão disso, que o próprio despacho decisório homologou as compensações. Na prescrição aquisitiva da usucapião, há de igual sorte uma perpetuação no tempo, pois aquele que adquire a propriedade já dispunha da posse, vale dizer, a relação concreta com o bem permanece a mesma. Já essa "proposta" de prescrição aquisitiva geraria uma modificação no plano fático, qual seja, a transferência de recursos — ilimitados - de domínio público para a esfera privada.

Também discordamos do voto do senhor relator ao afirmar que o interessado não mais teria como comprovar o que foi solicitado pelo fisco para aferição do seu direito em razão do prazo decadência.

Ora, uma vez que o interessado formulou um pedido relativo a um direito, tinha o dever de manter em boa ordem todos os elementos que poderiam interferir na análise de seu pleito. Tal assertiva não decorre apenas do preceito geral de que aquele que alega deve provar, mas também de expressa e específica previsão legal nesse sentido. O art. 264 do RIR/99, que reproduz o art. 4º, DL nº 486/69, assim dispõe:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Evidentemente, a expressão "eventuais ações" abarca todo tipo de pleito, dentre os quais o de restituição, seja em âmbito administrativo, seja judicial. O recorrente tinha, portanto, o dever legal de manter todos os documentos que se referissem ao direito pleiteado.

No referido caso, o pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário 1998 foi apresentado em 10/05/1999, seguindo-se pedidos de compensação que se sucederam até 30/09/2005, restando não homologada em 23/01/2007 apenas a última DCOMP transmitida em 30/09/2005, vez que os demais pedidos de compensação estavam alcançados por homologação tácita.

No presente caso, a compensação foi declarada pela Contribuinte em 31/10/2003, e a objeção fiscal foi formalizada antes da homologação tácita, em decisão cientificada à Contribuinte em 15/10/2008, ou seja, antes de transcorridos 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP.

Ressalve-se, ainda, que nada impede a autoridade fiscal de, revisando a apuração do sujeito passivo fora do âmbito da compensação declarada, retificá-la e formalizar o lançamento para exigência do crédito tributário suplementar, seguindo-se a não-homologação da compensação por restar infirmado o direito creditório originalmente apurado, conforme expresso por esta Conselheira no voto declarado no Acórdão nº 9101-005.539:

Diversamente da premissa fixada no paradigma nº 1302-001.394, são recorrentes as contestações dirigidas a créditos utilizados em compensação em razão da *constatação de fatos que alterem a apuração do IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte*. Frequentes são os litígios que, inclusive, alcançam esta instância especial em face de objeções postas pela autoridade fiscal encarregada de revisar compensações declaradas pelos sujeitos passivos e que, eventualmente, demandam exame da base de cálculo do período de apuração do indébito. E, em tais ocorrências, a discussão mais se dirige ao prazo decadencial aplicável para tanto, do que à possibilidade de a autoridade fiscal deixar de reconhecer o direito creditório sem a lavratura de auto de infração para retificação da base de cálculo ou da alíquota aplicável no período de apuração sob exame. De fato, há relativo consenso que a autoridade fiscal somente necessita formalizar lançamento para exigência de crédito, permitindo-se a redução ou anulação de apuração credora mediante, apenas, despacho decisório devidamente motivado.

Não há, portanto, esta cristalização do direito creditório do sujeito passivo a partir da formalização de sua apuração em declaração. Isto porque, em essência, direitos creditórios evidenciados em declarações, seja DIPJ, DCTF ou outras, não se revestem de certeza e liquidez na forma exigida pelo art. 170 do CTN para, assim, se prestarem à extinção de créditos tributários apurados pelo sujeito passivo. A compensação mediante Declaração de Compensação – DCOMP, na forma estabelecida desde a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, define contornos formais para conferir ao sujeito passivo a credibilidade de assim declarar extintos seus débitos, mas condiciona a sua extinção definitiva à homologação dessa atividade pela autoridade tributária competente, ou à homologação tácita em razão do decurso do prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP sem tais verificações.

O direito creditório informado em DCOMP, portanto, somente reúne atributos formais de certeza e liquidez. Para assim ser afirmado materialmente, o crédito deve ser reconhecido por autoridade competente, em procedimento regular, ou em razão do decurso do prazo que a lei estipula para que assim se faça. Neste contexto, a extinção dos débitos por compensação declarada pelo sujeito passivo na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 66, de 2002, apenas impede a autoridade fiscal de exigir os débitos compensados.

Em consequência, a autoridade fiscal designada para revisar a apuração do sujeito passivo, ao se deparar com apuração credora, da qual resultou direito creditório admitido formalmente em compensação para extinção de débitos mediante DCOMP,

não enfrenta qualquer limitação em seu dever de, na forma do art. 142 do CTN, *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*. Para determinar o tributo devido, a autoridade lançadora tem a competência de questionar não só a base de cálculo, como também a alíquota aplicada e as deduções computadas pelo sujeito passivo.

Veja-se que o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, assim associa esta determinação legal ao art. 9º do Decreto-lei nº 94, de 1966:

Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142, parágrafo único).

Art. 837. No cálculo do **imposto devido**, para fins de compensação, restituição ou **cobrança** de diferença do tributo, **será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação**, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º). *(negrejou-se)*

Na versão vigente, aprovada pelo Decreto nº 9.580, de 2018, o Regulamento do Imposto de Renda traz em seu art. 899 a referência ao art. 12, inciso V da Lei nº 9.250, de 1995, aplicável à apuração de imposto de renda devido por pessoas físicas, e a indicação do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável às pessoas jurídicas, no seguinte ponto em destaque:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV -do imposto de renda pago na forma deste artigo. *(negrejou-se)*

Apesar da ênfase, apenas, nas deduções decorrentes de retenções na fonte, considerando a equivalente natureza de antecipação conferida às estimativas, é válido concluir que na constituição mediante lançamento de ofício do IRPJ ou CSLL, devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Note-se, inclusive, que quando a autoridade lançadora assim não procede, há arguições de nulidade do lançamento. Esta Conselheira já enfrentou questionamentos desta natureza, assim se manifestando no voto condutor da Resolução nº 1302-000.428⁹ que, antes de concluir pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, rejeitou preliminar de nulidade nos seguintes termos:

RELATÓRIO

[...]

Reitera a arguição de nulidade do lançamento porque *(a) na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna nº 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

Argúi a nulidade do lançamento em razão da desconsideração das antecipações realizadas nos anos-calendário 2006 e 2007, destaca que a constituição da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei, e esta prescreve que as antecipações devem ser deduzidas ao final do período de apuração correspondente, para fins de determinação do tributo devido. Afirma que há erro de direito, ou erro no critério jurídico utilizado, pois a autoridade lançadora deixou de observar o que determina a lei para fins de apuração do *quantum debeatur* de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real anual.

Demonstra que, admitindo as antecipações, o IRPJ em 2006 seria negativo e o valor apurado em 2007 seria reduzido a R\$ 2.645.777,67. Não reproduz esta demonstração para a CSLL, mas especifica a forma de quitação das estimativas de ambos os tributos, apontadas para aqueles anos-calendário, e conclui que o lançamento carece de elemento essencial, qual seja, seu motivo.

Opõe-se à cogitação de que *as deduções e antecipações de IRPJ e CSLL tiveram por efeito a formação de saldos negativos que foram utilizados pela Recorrente em Declarações de Compensação*, ressaltando *ser dever da Fiscalização apurar corretamente os tributos devidos* e invocando o entendimento firmado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 23/2006. Defende que naquele ato determinou-se, para toda e qualquer constituição de ofício de IRPJ e CSLL, a dedução das retenções na fonte ou antecipações referentes às receitas compreendidas na apuração, entendimento também refletido no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 58/94 e em acórdãos administrativos que cita. Assevera que *os saldos negativos de IRPJ e CSLL somente são passíveis de restituição e compensação quando constituem legítimos pagamentos a maior do tributo*, de modo que uma revisão fiscal da apuração não autoriza que se fale em pagamento a maior de tributo.

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

52. Ora, a formalização posterior de Declarações de Compensação pela Recorrente em nada altera o dever de ofício do D. Agente Fiscal de, efetivamente, apurar o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período, considerando as antecipações regularmente quitadas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Alerta que a manutenção da autuação fiscal, com redução, apenas, do montante exigido por meio da dedução de estimativas, consiste alteração no critério jurídico do lançamento, e é vedado pelo art. 146 do CTN.

[...]

VOTO

[...]

A recorrente argúi a nulidade do lançamento porquê: (a) *na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna nº 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

A nulidade dos atos administrativos de lançamento é regida pelo Decreto nº 70.235/72 que, em seu art. 59, inciso I, prevê a hipótese de lavratura por pessoa incompetente, e em seu art. 10 traça os requisitos essenciais para a formalização do auto de infração. Tais dispositivos legais alinham-se ao art. 142 do CTN que também estabelece a formalização do lançamento por autoridade administrativa competente e exige, para sua validade, a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*.

Diante deste contexto, inexistente nulidade quando a autoridade lançadora deixa de deduzir, da base tributável, prejuízos e bases negativas acumulados em períodos anteriores, na medida em que esta compensação é uma faculdade do sujeito passivo, nos termos do que dispõe a Lei nº 9.065/95:

[...]

Também não há falar em nulidade quando a autoridade lançadora deixa de considerar, na determinação do tributo a ser exigido, recolhimentos ou antecipações promovidos pelo sujeito passivo. Embora seja discutível a natureza da dedução das antecipações invocadas pela contribuinte, assim como o procedimento a ser adotado em face do sujeito passivo que já se valeu de eventual saldo negativo daí resultante para compensação de outros débitos, não é possível afirmar, como pretende a recorrente, que a desconsideração destes aspectos represente a ausência de elemento essencial ao lançamento tributário.

A verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*, nos termos do art. 142 do CTN, estão presentes quando a autoridade lançadora identifica a infração e recompõe a base tributável, determinando o tributo devido e promovendo o lançamento da parcela superior àquela inicialmente calculada pelo sujeito passivo. As deduções de recolhimentos e antecipações, a partir deste ponto, representam a extinção do crédito tributário, e a existência de parcela que surte tal efeito em relação ao valor exigido reveste a natureza de *fato extintivo do direito* do Fisco, que deve ser alegado pelo sujeito passivo em seus recursos administrativos,

desencadeando a discussão acerca de sua admissibilidade para redução do valor lançado.

Ressalte-se que, no presente caso, a autoridade lançadora observou a opção da contribuinte pela apuração anual do lucro real, e por consequência da base de cálculo da CSLL, reconstituindo esta apuração para determinar o efeito da infração constatada, consoante determina o art. 24 da Lei nº 9.249/95. Logo, não há erro de direito na apuração do crédito tributário, podendo existir, apenas, erro de fato, se provada a existência de antecipações ou recolhimento que deveriam ter reduzido os tributos devidos para fins de exigência.

Quanto à alegada burla ao prazo decadencial para confirmação de elementos determinantes do crédito tributário, ou alteração do critério jurídico do lançamento mediante admissibilidade daquelas deduções, tratam-se, também, de aspectos materiais a serem considerados no momento da apreciação da prova destas antecipações e recolhimentos pelo sujeito passivo, e não em âmbito preliminar de validade do lançamento. De fato, estando as antecipações e recolhimentos declarados, caberá ao julgador decidir se esta prova é suficiente ou se outros questionamentos podem ser feitos acerca dos fatos extintivos do crédito tributário alegados pelo autuado. Aliás, é oportuno registrar que está em pauta nesta sessão de julgamento, para apreciação do Colegiado, o litígio instaurado em razão da não homologação das compensações vinculadas ao saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2007, objeto do processo administrativo nº 10783.720011/2013-26, no qual o crédito não foi reconhecido pela autoridade fiscal em razão da revisão da base de cálculo da CSLL promovida por meio deste lançamento, decisão esta parcialmente revertida pela autoridade julgadora de 1ª instância em razão da não utilização das antecipações de CSLL na determinação dos valores aqui lançados.

Acrescente-se, ainda, que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos interessados, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito. A mudança do critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. Eventual correção dos cálculos da exigência não acarreta qualquer alteração do critério jurídico, se mantida a motivação da glosa originalmente promovida e a forma de apuração (lucro real anual) adotada pela autoridade lançadora. Não fosse assim, e os julgamentos administrativos sempre resultariam em procedência ou improcedência do lançamento, e nunca em procedência parcial.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento.

Assim, quando a autoridade fiscal limita a revisão da apuração do tributo pelo sujeito passivo à verificação da base de cálculo e da alíquota aplicável, sem nada dizer acerca das deduções por ele promovidas, a consequência desse proceder será a inexistência de qualquer óbice a ser oposto ao sujeito passivo que venha a pretender o reconhecimento das antecipações para redução do tributo lançado, caso em que será avaliado se o fato de ele já ter destinado o crédito a compensação lhe permite pretender, em defesa administrativa ao lançamento, a utilização daquele mesmo crédito. Ao reverso, se a autoridade fiscal expande a revisão para também contemplar as antecipações informadas pelo sujeito passivo, tem ela a possibilidade, inclusive, de exigir confirmação daqueles elementos redutores. Caso os admita no lançamento sem questionamento, o seu consumo será suficiente para infirmar o crédito utilizado em compensação e impor o seu não reconhecimento pela autoridade competente para análise da compensação. Somente eventualmente surgirá discussão se, na hipótese de desconstituição do lançamento em

julgamento, a autoridade competente para análise da compensação pode erigir objeções às antecipações antes não questionadas no procedimento fiscal, mormente se aquela desconstituição ocorrer antes do decurso do prazo de homologação tácita das compensações declaradas para utilização do crédito formado com aquelas antecipações.

No presente caso, em procedimento fiscal paralelo, a autoridade lançadora, ao constatar receitas operacionais não computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, adicionou esses valores ao lucro real do período, inclusive para, assim, corretamente determinar o adicional devido no âmbito da apuração do IRPJ. Do total de tributo devido, deduziu as antecipações indicadas em DIPJ e aferiu o valor que submeteu à penalidade agravada. Tal se deu em 30/11/2011, depois de a autoridade competente para análise da DCOMP já ter negado, nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, reconhecimento ao direito creditório do sujeito passivo por glosa das estimativas cujo parcelamento não fora confirmado, circunstância que, inclusive, ensejou, inicialmente, a não declaração das compensações tratadas nestes autos, ato posteriormente revisado porque a contribuinte ainda não havia sido cientificada da não-homologação daquela compensação quando transmitiu as DCOMP aqui sob análise. Antes do julgamento de 1ª instância nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, em razão da conversão do julgamento em diligência, a existência do lançamento foi consignada naqueles autos, sendo também referida no despacho decisório de e-fls. 218, que substitui o anterior despacho de não declaração das compensações, o qual também indica a aplicação de multa isolada por compensação não-homologada. Ao final, a autoridade julgadora de 1ª instância mantém a não-homologação diante das evidências, nos autos, de que o sujeito passivo não dispunha de saldo negativo no período fiscalizado.

Esclareça-se, diversamente do ocorrido no processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, nestes autos não mais se verificou a objeção ao reconhecimento do saldo negativo em razão da não confirmação do parcelamento das estimativas, sendo reconhecido que estas estariam pagas. A não homologação, nestes autos, decorre apenas da inexistência de saldo negativo no período, em razão do lançamento formalizado.

Há, portanto, constituição, mediante lançamento, de apuração devedora pelo sujeito passivo antes da homologação, expressa ou tácita, da compensação declarada pelo sujeito passivo a partir de 27/04/2010, com o direito creditório que entendia deter no ano-calendário 2008. Infirmada está a certeza e liquidez do crédito originalmente informado em DCOMP, devendo subsistir sua não-homologação, como também exposto no voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Em relação ao período de apuração objeto do presente pedido (ano-calendário de 2008), foi lavrado auto de infração de IRPJ posteriormente à transmissão da Dcomp (processo 13116.722101/2011-41). Tanto a decisão da unidade de origem, quanto o julgado de primeira instância, entenderam por bem computar o IRPJ lançado de ofício no cômputo do IRPJ devido no período, implicando a reversão do saldo negativo inicialmente apurado pela Recorrente, redundo, ao fim e ao cabo, em saldo a pagar de IRPJ.

Entendo que, em princípio, no momento da lavratura do auto de infração há de se observar se há saldo negativo disponível. Em caso afirmativo, deverá a autoridade fiscal, na lavratura do auto de infração, levar em consideração o saldo de IRPJ, deduzindo-se do valor a ser lançado. Com tal procedimento, evita-se a cobrança do tributo, com multa de ofício, que o contribuinte já recolheu e encontra-se em poder do Fisco.

Nessa hipótese, se o contribuinte vier a apresentar PER/Dcomp após a lavratura do auto de infração, somente se pode seguir adiante da análise do pedido de restituição/compensação quando já houver decisão administrativa a respeito da lavratura do auto de infração.

No caso concreto, a transmissão da Dcomp se deu antes da lavratura do auto de infração.

Contudo, a autoridade fiscal lançadora utilizou-se do suposto saldo negativo do contribuinte para deduzir o IRPJ lançado de ofício. Nesse cenário, se a Dcomp transmitida pela Recorrente for homologada, estar-se-á diante de **dupla utilização do mesmo crédito**, o que não se pode admitir.

O lançamento em questão foi analisado pelo CARF na sessão de 27 de agosto de 2014, tendo sido mantida a exigência do IRPJ lançado, exonerando-se tão somente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas (Acórdão 1401-001.255). Opostos embargos de declaração, na sessão de 01 de fevereiro de 2016 os mesmos foram rejeitados (Acórdão 1401-001.516).

Alega a Recorrente que haveria de se aguardar a decisão definitiva naqueles autos para que se pudesse analisar o mérito da presente lide.

Discordo de tal entendimento. Tal decisão não necessita ser definitiva, bastando que ambos os processos ao menos estejam na mesma fase processual, tal qual ocorreria se os autos estivessem apensos (situação em que ambos seriam julgados na mesma sessão).

Saliento que o atual Regimento Interno do CARF, em seu art. 6º, § 6º, corrobora tal entendimento ao determinar que,

ARt. 6º. [...]

§ 6º. Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.
[grifo nosso]

Assim, já havendo decisão do CARF quanto ao recurso voluntário do processo principal, nada impede que se realize também o julgamento do recurso voluntário atinente ao pedido de restituição/compensação, devendo-se, contudo, **determinar o apensamento dos autos para que os efeitos de eventual reforma no processo relativo ao auto de infração sejam automaticamente replicados na execução do acórdão referente ao processo de restituição/compensação, execução essa que deverá aguardar a decisão administrativa irreformável em relação ao lançamento de ofício.**

É importante ressaltar que o contribuinte não é prejudicado com a utilização do saldo negativo de IRPJ para dedução do lançamento de ofício, pois naqueles autos deixou-se de aplicar penalidade de 75% sobre todo o saldo negativo aproveitado de ofício, enquanto no caso da declaração de compensação, em caso de não homologação, é cobrada multa moratória de 20% e multa isolada de 50%, ambas sobre os débitos cuja homologação não venha a ser homologada.

Por fim, é imperioso destacar que mesmo que houvesse a extinção do crédito tributário lançado de ofício, mediante pagamento, o cenário não se alteraria, pois, conforme já salientado, já se deduziu o saldo negativo na realização do lançamento.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação às DComp, confirmando a decisão recorrida de não homologar as compensações pleiteadas. *(destaques do original)*

Neste contexto, cumpre apenas cuidar que o processo decorrente seja julgado depois de definido, em mesma instância, o sucesso do processo principal. Assegurado, assim, estará o direito de o sujeito passivo discutir seu direito creditório em face do resultado do julgamento administrativo acerca do débito apontado pela autoridade fiscal para o mesmo período. No presente caso, por exemplo, se infirmado o crédito tributário lançado, o sujeito passivo teria interesse em retomar a discussão acerca do parcelamento das estimativas no processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, vez que esta objeção também foi lá posta, tempestivamente, na análise paralela do direito creditório destinado a compensação. Já no momento da análise desta segunda parcela da compensação, aquela objeção não mais existia, e tal interesse não mais se verificaria. De toda a sorte, mantido o lançamento na esfera administrativa, infirmado está o saldo negativo do ano-calendário 2008, o que dispensa o retorno dos autos na forma proposta pela I. Relatora.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Contudo, para assim proceder e promover a exigência de crédito tributário para além da reversão do saldo negativo originalmente apurado pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal deve agir dentro do prazo decadencial estipulado para a constituição do crédito tributário mediante lançamento, qual seja, aquele previsto no art. 150, §4º do CTN ou no art. 173 do CTN. Ultrapassado este lapso temporal, a autoridade fiscal apenas tem o direito de revisar a base de cálculo do sujeito passivo no prazo do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, para confirmação da extinção do crédito tributário promovida pelo sujeito passivo mediante apresentação de DCOMP com afirmação de direito creditório que é, essencialmente, formado a partir do confronto entre o tributo devido e as antecipações exigidas pela legislação. Necessariamente, portanto, a não-homologação pode ser motivada por divergência em face de qualquer ponto da apuração pelo sujeito passivo. E, se, para além das compensações, há pedido de restituição de saldo remanescente, não há prazo estipulado na legislação para sua confirmação pelo Fisco antes do pagamento.

Observe-se, por fim, que descabe o restabelecimento da decisão de 1ª instância, como pretende a PGFN, mas sim o restauro da condução dada no voto vencido do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

3 DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR A COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO PARA FINS DE COMPENSAÇÃO

Desde a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente sustenta a alegação de decadência do direito de se promover, por meio do Despacho Decisório, a redução do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1999, ante o decurso do prazo de cinco anos desde aquele período.

A matéria não é inédita nesta Turma Julgadora, que, em algumas ocasiões já se manifestou em alinhamento com a tese sustentada pela Recorrente, a despeito da posição em contrário de alguns integrantes (dentre os quais este Relator). Contudo, há diversas decisões de outras turmas julgadoras do CARF (incluindo as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais) que não reconhecem a decadência suscitada, de modo que considero necessário revisitar o tema.

Pois bem, a alegação é fundamentada no art. 150, §4º, do CTN, cuja transcrição se faz necessária:

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 ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Observe-se que o referido dispositivo está incluído no Capítulo II do Título III do CTN, que trata da “Constituição de Crédito Tributário”.

Deste modo, com a devida vênia aos que pensam em sentido contrário, é absolutamente indevido se pretender aplicar o referido dispositivo no âmbito dos processos de restituição e compensação de valores pagos a título de tributo, por não tratarem da constituição de qualquer crédito tributário.

A análise realizada em tal tipo de processo se relaciona com a verificação da liquidez e certeza do crédito compensado, requisitos indispensáveis a autorização da compensação tributária, conforme 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. (destaquei)

A análise da referida liquidez e certeza deve, portanto, vincular-se à legislação específica que disciplina o procedimento de compensação de créditos tributários federais com créditos detidos pelos sujeitos passivos, ou seja, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. No referido dispositivo, a questão do prazo para a manifestação da autoridade administrativa é tratada de modo explícito, de modo que não existe espaço para ignorar a regulamentação específica, para invocar o prazo previsto para a constituição do crédito tributário. Diz o referido art. 74 (na redação vigente à data de apresentação a DComp sob análise):

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

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

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

§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Medida Provisória nº 135, de 2003)

Em relação às compensações, portanto, o único prazo a que está vinculado a autoridade administrativa é o prazo de cinco anos contados da data de entrega da declaração de compensação. Enquanto o referido prazo não transcorrer, a compensação poderá ser objeto de verificação, a qual, obviamente, deverá incluir todos os aspectos nela envolvidos, tanto em relação ao crédito, quanto em relação ao débito.

Daí porque, na Instrução Normativa SRF nº 210, de 2002, que regulava os procedimentos de restituição e de compensação à data da apresentação da DComp tratada neste autos dispunha:

Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

É totalmente inadmissível e contraditório, portanto, o entendimento de que, dispondo a autoridade administrativa do prazo de cinco anos contados a partir da apresentação da Declaração de Compensação para verificar a correção da compensação e decidir quanto à sua homologação, esteja, em tal verificação, impedida de se manifestar quanto à veracidade do crédito compensado, por haver decaído o direito de realizar a constituição do crédito tributário com base no art. 150, §4º, do CTN.

Veja-se que se tem uma aparente antinomia, mas facilmente solucionada pela regra específica que trata da restituição/compensação. Entendimento diverso acarreta a inocuidade do prazo para homologação tácita fixado pela legislação.

O caso tratado nos autos ilustra bem o equívoco da tese defendida pela Recorrente. Foi apresentada DComp em 31/10/2003, para compensar saldo negativo apurado em 31/12/1999. Assim, caso acatada a alegação da Recorrente, o Fisco disporia até 31/10/2008 para a homologação da compensação realizada (cinco anos da apresentação da DComp), porém, somente poderia verificar a apuração do saldo negativo compensado até 31/12/2004 (cinco anos do encerramento do período de apuração). Ou seja, mesmo dispondo de, praticamente, mais quatro anos para a verificação do crédito compensado, a Administração Tributária estará obrigada a aceitar o saldo negativo apurado pelo sujeito passivo (excetuadas, quando muito, as parcelas de extinção do valor devido em 1999).

Como já destaquei em outras oportunidades, a consideração do prazo no qual os contribuintes possuem direito de promover a retificação de suas declarações - 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador (Parecer Cosit nº 48, de 1999; Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 2006; Parecer Normativo Cosit nº 6, de 04 de agosto de 2014) – explicita, ainda mais a incoerência da interpretação pretendida. Tomando por base o ano-calendário de 1999, o sujeito passivo poderia retificar as suas declarações até 31/12/2004, revisando as receitas e despesas contidas na sua apuração e fazendo surgir um saldo negativo objeto de compensação na mesma data (sem dolo, fraude ou simulação, mas por mero interpretação equivocada da legislação). Assim, o Fisco, apesar de possuir cinco anos para a homologação tácita da referida compensação, estaria obrigado a aceitar o saldo negativo apurado “no apagar das luzes do prazo decadencial”.

O Absurdo é manifesto e foi exposto pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 1101-001.084, de 02/09/2015:

[...]

A interpretação sistêmica dos referidos dispositivos, portanto, conduz à seguinte conclusão: embora possa, até 31/12/2004, alterar o saldo negativo relativo ao ano-calendário de 1999, para fins de constituição do crédito tributário; a autoridade administrativa poderá, para fins de reconhecimento do direito creditório utilizado em restituição/compensação analisar a composição do referido saldo negativo, em todos os seus aspectos, para decidir quanto ao seu reconhecimento (inclusive, “a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas”).

E não se afirme que, estar-se-ia, por meio da análise do direito creditório, realizando um lançamento tributário disfarçado. Observe-se que não se está exigindo do contribuinte qualquer valor além daquele que já foi recolhido. O que não se está fazendo, e nem se deveria fazer, é lhe devolver, por meio da restituição/compensação, um crédito cuja inexistência ficou patentemente comprovada. Neste instante, para se manter a coerência, o tão-invocado princípio da verdade material deveria ser prestigiado.

Como bem exposto pelo Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, no voto condutor do Acórdão nº 1401-004.686, de 15 de setembro de 2020 (unânime):

No caso de restituição/ressarcimento/compensação, também há prazo definido para se exercer o direito. Se no lado da exigência tributária estar-se-ia a proteger o direito do contribuinte, quando se trata de restituição/ressarcimento/compensação, o interesse a ser protegido é o da própria Fazenda Pública.

Por isso, é dever do Fisco proceder à análise do crédito desde a sua origem até a data em que requerida a restituição/compensação/ressarcimento, sendo de responsabilidade do contribuinte fazer prova da certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, conforme o disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional.

Para tanto, deve o contribuinte manter toda a documentação relativa ao crédito que diz possuir até que todos os processos que digam respeito ao mesmo sejam encerrados.

De fato, a jurisprudência do CARF tem, majoritariamente, rejeitado a ideia de que a análise da liquidez e certeza do crédito invocado em processos de restituição/compensação estaria obstada pela decadência do direito de se constituir crédito tributário por meio de lançamento de ofício.

A título exemplificativo, no âmbito da Primeira Seção, além do julgado acima citado, os Acórdãos nº 1402-004.871, de 16 de julho de 2020, Relator Conselheiro Paulo Mateus Ciccone (unânime); e 1301-002.401, de 12 de abril de 2017, Relator Waldir Veiga Rocha (unânime), que mostram que a tese sustentado pela Recorrente vem sendo rejeitada em, pelo menos, três das cinco turmas julgadoras (não foi localizado Acórdão proferido desde 2017 pela 1ª Turma da 2ª Câmara). Na esfera da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pode-se mencionar os Acórdãos nº 9101-004.203, de 09 de maio de 2019, Redator designado André Mendes de Moura (voto de qualidade), e 9101-004.261, de 09 de julho de 2019, Relator Demetrius Nichele Macei (maioria), que ilustram que a decadência não tem sido acatada, em regra, por decisão adotada por voto de qualidade, mas que é possível se identificar decisões que a rejeitam por maioria de votos. Por fim, no âmbito da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência é, unanimemente, rejeitada, conforme Acórdão nº 9303-008.224, de 19 de março de 2019. Por todo o exposto, rejeito a alegação de decadência.

4 DO MÉRITO

Tendo sido vencido em relação à questão da decadência, fica prejudicada, por consequência, a análise das demais alegações relacionadas ao mérito. *(destaques do original)*

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação da defesa da Contribuinte contra as glosas de despesas promovidas na base de cálculo do IRPJ no ano-calendário 1999.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA