



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.720013/2006-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.017 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2020
Recorrente GRENDENE S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca e, assim, por dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Andréia Lúcia Machado Mourão, que a rejeitavam, ficando prejudicadas as demais questões tratadas no processo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.017 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13312.720013/2006-21

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão n.º 08-21.600, de 26 de agosto de 2011, por meio da qual a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente acima identificada (fls. 305/319).

O presente processo decorre de Declaração de Compensação (DComp) n.º 18884.65109.311003.1.3.02-0711 (fls. 2/8), por meio da qual a Recorrente compensou créditos no montante de R\$ 101.834,67 relativos a suposto saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao ano-calendário de 2000 com débito de sua responsabilidade.

A referida compensação foi objeto de diligência fiscal que resultou nas Informações Fiscais de fls. 172/175 e 250/251, que subsidiaram o Despacho Decisório de fl. 252, que não reconheceu crédito e não homologou a compensação realizada na DComp acima identificada.

O motivo para o não reconhecimento do direito creditório invocado foi a constatação de receitas de vendas não adicionadas na apuração dos resultados, no valor de R\$ 183.600,74; e de ausência de comprovação das “Outras Despesas Operacionais”, no montante de R\$ 660.686,09, o que apontou, em lugar de saldo negativo de IRPJ no período, para um valor devido, inclusive, superior ao montante recolhido.

A Recorrente foi intimada do referido Despacho Decisório e apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 274/283), na qual:

- (i) em sede de preliminar, defende a nulidade do Despacho Decisório devido à decadência, à data de sua emissão, do direito de a fiscalização “efetuar qualquer procedimento de verificação e lançamento correspondente” ao ano-calendário de 2000, já que, por força do art. 150, §4º, do CTN, estaria homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito;
- (ii) ainda, preliminarmente, sustenta a nulidade do Despacho Decisório por ausência de fundamentação legal expressa e ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa;
- (iii) quanto ao mérito, alega a inexistência de receitas de vendas não declaradas, posto que a fiscalização considerou a tal título montante correspondente a venda de Ativo Imobilizado, equivocadamente registrada no Livro de Apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- (iv) argui, ademais, que é indevida a glosa de todos os montantes correspondentes a “Outras Despesas Operacionais”, já que ali estariam incluídas receitas necessárias à sua atividade;
- (v) defende a necessidade da realização de perícia, para atestar a veracidade das suas afirmativas, apresentando quesitos e indicando perito;

(vi) ao final, pleiteia a homologação da compensação declarada.

Na decisão de primeira instância, considerou-se prescindível a realização de perícia, posto que o exame dos autos seria suficiente para a elucidação da lide. Rejeitou-se, ainda, a preliminar de nulidade, já que a decisão proferida estaria suficientemente motivada, não havendo violação ao direito de defesa da Recorrente.

Quanto à preliminar de decadência, os julgadores *a quo* consideraram que, apesar de escoado o prazo decadencial de que trata o art. 150, §4º, do CTN, para que a Fazenda Pública pudesse realizar lançamento para a exigência de tributo em relação ao ano-calendário de 2000; dentro do prazo legal para a homologação tácita da compensação declarada, seria possível a verificação da regularidade da base de cálculo relativa ao tributo que teria ensejado o crédito tributário compensado.

Em relação ao mérito, na decisão, apontou-se que a Recorrente não apresentou os documentos hábeis a comprovar as suas alegações. Assim, apesar de, mediante conferência sobre os livros fiscais constantes dos autos, haver sido detectado pequeno equívoco cometido pela autoridade fiscal, manteve-se a glosa em questão.

A referida decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES.

Mantém-se a glosa das despesas informadas na apuração do resultado contábil quando não forem apresentados os documentos hábeis para comprovar a efetiva realização dos dispêndios.

RECEITA. BRUTA. IPI. EXCLUSÃO.

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, como o IPI.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. SALDO NEGATIVO. VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

Visando apurar a certeza e liquidez do direito creditório invocado em declaração de compensação, é cabível conferir a base de cálculo do tributo, ainda que isto implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação. Esse procedimento não se submete ao prazo decadencial do direito de constituição do crédito tributário mediante lançamento *ex officio*.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem reguladas ente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PEDIDO DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia quando estão presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à solução da lide.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Descabe a alegação de nulidade quando o Despacho Decisório contiver motivação e descrição dos fatos compatíveis com o enquadramento legal, ensejando a defesa do contribuinte, sem restrições.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA. DOCUMENTO HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados, somente quando comprovados por documentos hábeis e idôneos.

Após a ciência, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 322/351, no qual a Recorrente reitera as alegações de mérito apresentadas na Manifestação de Inconformidade, fornecendo maiores esclarecimentos e reforço de argumentos e provas a respeito destas.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 23 de dezembro de 2011 (fl. 321), e apresentou o seu Recurso, em 24 de janeiro de 2012 (fl. 322), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, uma vez que a data de ciência recaiu em uma sexta-feira, de modo que o prazo recursal somente se iniciou em 26 de dezembro de 2011.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído nos autos (fls. 342/343).

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 2º, inciso I, e 7º, *caput* e §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DO MÉRITO

Tendo sido suscitada, de ofício, pelo Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, e acolhida pela maioria do colegiado a decadência do direito de a Fazenda Nacional examinar o crédito tributário compensado em toda a sua amplitude, fica prejudicado o exame das demais matérias de mérito.

Em relação à questão da decadência, explicito as razões que me levaram a rejeitar a prejudicial suscitada pelo referido Conselheiro, no sentido da impossibilidade de se promover, por meio do Despacho Decisório, a redução do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2000, 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 pelo acolhimento da decadência, 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 n.º 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 n.º 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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, com a devida vênia, da tese que acolhe a decadência. Foi apresentada DComp em 31/10/2003, para compensar saldo negativo apurado em 31/12/2000. 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 31/12/2005 (cinco anos do encerramento do período de apuração). Ou seja, mesmo dispondo de, praticamente, mais três 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 2000).

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 n.º 48, de 1999; Solução de Consulta Interna Cosit n.º 11, de 2006; Parecer Normativo Cosit n.º 6, de 04 de agosto de 2014) – explicita, ainda mais a incoerência da interpretação pretendida. Tomando por base o ano-calendário de 2000, o sujeito passivo poderia retificar as suas declarações até 31/12/2005, 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 n.º 1101-001.084, de 02/09/2015:

O caput do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito.

Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66):

(...)

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir

pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

(...)

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.

A interpretação sistêmica dos referidos dispositivos, portanto, conduz à seguinte conclusão: embora possa, até 31/12/2005, alterar o saldo negativo relativo ao ano-calendário de 2000, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9303-008.224, de 19 de março de 2019.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a prejudicial de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redator designado.

O Conselheiro Relator, Paulo Henrique Silva Figueiredo, sempre defendeu a posição externada em seu voto, em relação à questão da “decadência” atinente ao direito do fisco de perscrutar a base de cálculo de tributos em processos de compensação como o ora examinado. E o fez com tamanha eloquência, robustez argumentativa e coerência que, durante um bom tempo (mesmo que com uma composição diferente da atual) este Colegiado o seguiu sem maiores divergências.

Mas o direito não admite a rigidez absoluta da jurisprudência. Pelo contrário, pressupõe a evolução do pensamento e da forma com a qual os seus aplicadores se debruçam sobre o sistema normativo a fim de o adequar ao horizonte histórico em que se encontram ou, mesmo, para corrigir possíveis erros de premissas incorridos ao longo do processo de formação dos precedentes.

O caso em testilha revolve, por certo, a segunda hipótese anteriormente aventada.

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 revolve 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 preconizado pelo art.

142, e, assim, correm contra o direito do fisco de “*constituir a obrigação*”¹, 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, em especial, 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 exigir, 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. Estar-se-á, isto sim, discutindo 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 o caso 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

¹ Com todas as críticas que esta expressão merece.

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).

anteriormente), somente desafiariam 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-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 prefalado art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB.

Daí porque, com muito mais profundidade e coerência, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em voto que revela ao mesmo tempo um brilhantismo impar e, outrossim, uma humildade não muito comum no âmbito da atividade judicante (seja no processo administrativo, seja no processo judicial), modificou o entendimento que vinha, desde há muito, acompanhando. Ali, diga-se, o mencionado Conselheiro cravou, precisamente, a impossibilidade de revisão da apuração da base de cálculo dos tributos, em processos de compensação, notadamente quando ultrapassado o quinquênio decadencial:

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 Fiscal, 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”.

DECADÊNCIA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, conhecível a qualquer tempo, deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, ainda que não tenha sido expressamente suscitada.

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.

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

E o entendimento externado no precedente acima, agora, vem sendo majoritariamente acolhido por este Colegiado.

Por fim, impende destacar que o D. Relator traz, ainda, um argumento de índole pragmática por assim dizer, sustentando haver uma injustiça nos casos em que o contribuinte se socorre de declarações retificadoras transmitidas no limiar do prazo decadencial e que, assim, reduziriam, sobremaneira, o prazo de que dispõe o fisco para analisar os pedidos de compensação (que seriam de 5 anos, contados da data da apresentação da DCOMP, na forma do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/95).

Ocorre, com a devida vênia, que este argumento é, primeiramente, casuístico. Isto porque, em situações normais (em que a retificação das informações prestadas pelo contribuinte não ocorre), caso prevalecesse o entendimento defendido pelo voto condutor ora contraposto, o Fisco teria, em verdade, dez anos para analisar as informações prestadas pelo contribuinte. Isto é, além dos cinco anos preconizados pelo art. 150 e, também, pelo art. 168, ambos do CTN, a Administração Pública ainda disporia de mais 5 anos, previstos pelo mencionado art. 74, § 5º, da Lei 9.430/95, para concluir o exame do direito creditório pretendido. E aí, a injustiça alardeada pelo D. Relator seria verificada em desfavor do contribuinte, e não do fisco.

Noutro giro, e mesmo na hipótese aventada no voto vencido, é preciso lembrar que o ato de lançamento é dever da Administração Tributária; é ato de competência vinculada cuja omissão impõe, inclusive, a responsabilização funcional do agente administrativo.

Se o fato do contribuinte atravessar uma declaração retificadora no apagar das luzes do prazo previsto pelo art. 150, § 4º pode aparentar a injustiça alardeada pelo D. Relator, é fato, também, que o Fisco permaneceu inerte durante quase todo o percurso do lustro decadencial, permitindo ao contribuinte, inclusive, lançar mão do instituto preconizado pelo art. 138 do CTN. Semelhante injustiça, assim considerada, decorreria não, e apenas, da malícia do contribuinte, mas, também, da inação da fiscalização. Isto, sem prejuízo da possibilidade de adoção de medidas tendentes à obstaculizar a concretização da conduta do contribuinte anteriormente mencionada (algo já alertado pelo D. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no precedente invocado linhas acima).

Seja como for, é preciso reafirmar que a revisão da base de cálculo do tributo (no caso, do IRPJ), pressupõe o lançamento; até que este ocorra, as informações prestadas pelo contribuinte, e os valores por ele apurados, se encontram abarcados pela estabilidade alhures referida. E isto, diga-se, afasta também e invocação, pelo D. Relator, do princípio da verdade material. Este princípio se volta para o descortinamento de fatos relevantes para a verificação da

materialização da hipótese de incidência. Se tais fatos, contudo, já se encontram fulminados pela decadência ou pressupõe a prática do ato de lançamento, a sua relevância, para fins de incidência, desaparece.

O acolhimento da prejudicial de decadência, invocada de ofício por este Redator no feito, era, e é, medida que se impõe.

Diante do exposto, e acolhendo a prejudicial de decadência, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de reconhecer o direito creditório pretendido pelo insurgente, determinando-se a homologação das compensações ora tratadas, até o limite do valor reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca