



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

Processo n° 13502.000059/00-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.054 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL - IRRF Pedido de Compensação
Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA NORTE NORDESTE S/A
(Incorporada por COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. MATÉRIA NÃO SUFICIENTEMENTE APRECIADA NA 1.ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. RETORNO DOS AUTOS PARA DECISÃO COMPLEMENTAR.

Constatada a existência de decisão condicionada referente a matéria sobre a qual deveria ter se manifestado conclusivamente o colegiado recorrido, impõe-se o retorno dos autos a instância *a quo*, para que seja proferida decisão complementar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para determinar o retorno dos autos à turma de julgamento de primeira instância para que profira decisão complementar, na qual se manifeste sobre a ocorrência de homologação tácita dos pedidos objetos dos processos administrativos fiscais de números 13502.000073/00-75, 13502.000254/2002-99, 13502.000256/2002-88, 13502.000091/00-57 e 11924.000717/00-39.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Redator Ad Hoc

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do relatório apresentado pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 16 de fevereiro de 2017, *verbis*:

"COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS (sucessora por incorporação da INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE NORDESTE S/A), insurge-se contra a manutenção de crédito tributário de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), *em razão da não homologação de pedido de compensação e restituição*, protocolizado em 14/02/2000, perfazendo um montante de R\$ 10.608.451,45, sendo que a contribuinte apresentou pedido de compensação no valor de R\$ 5.883.751,13 e de restituição no valor de R\$ 4.724.700,32 (fls. 03/60).

A contribuinte recorre do Acórdão de Impugnação nº. 16-16.320, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (fls. 526/535), em sessão realizada em 12/02/2008 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade interposta contra Despacho Decisório/EQPIR (fls. 405/411). A ementa restou assim redigida:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1999

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

A decisão que não homologa a compensação declarada deve ser proferida e fundamentada à interessada antes do prazo de cinco anos do seu protocolo. Após o transcurso deste prazo, não é dado à Administração, pretender não homologar a compensação declarada.

COMPENSAÇÃO. IRRF.

O imposto de renda retido na fonte somente pode ser utilizado para compensação na Declaração de Informações - DIPJ se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora.

RESTITUIÇÃO. SALDO CREDOR DE IRPJ

O saldo credor de IRPJ apurado na Declaração de Informações - DIPJ é passível de restituição quando restar comprovada pelo contribuinte a liquidez e certeza do crédito vindicado. Crédito indeferido por falta de comprovação da efetividade do recolhimento das antecipações.

Solicitação Deferida em Parte.

Vale destacar que a 5ª Turma da DRJ/SPOI manifestou-se favoravelmente ao reconhecimento da ocorrência da homologação tácita de relevante parcela dos créditos (conforme se depreende da primeira parte da ementa), por entender

que foram protocolizados em período anterior a 09/09/2000. Oportuno destacar que, por essa razão, dos 07 (sete) documentos juntados pela Recorrente, 05 (cinco) são destinados a comprovar protocolo em data anterior à citada.

Com a realização do julgamento pela 5ª Turma da DRJ/SPO1, os autos chegam a esta Turma Julgadora para que sejam apreciados, conforme Recurso Voluntário, os seguintes pedidos:

- a. o acolhimento integral da homologação do pedido face a abrangência da homologação tácita;
- b. ou, alternativamente, que seja revista a decisão singular para ser concedida a compensação integral, inclusive do saldo credor de períodos anteriores, não só em razão da documentação reconhecida pela auditoria da Receita Federal (fls. 506/508), mas, sobretudo pelas argumentações que entende provar o equívoco cometido pela DRJ.

Os dispositivos legais tidos por infringidos, nos termos do Despacho Decisório, são os seguintes: (a) art. 165, I, da Lei n. 5.172/66 do CTN; (b) art. 66 e parágrafos da Lei 8.383, que trata da compensação nos casos de pagamento indevido ou a maior; (c) art. 74 da Lei n. 9.430/96, que trata da possibilidade de compensação sujeita a homologação perante a SRF; (d) art. 35 da Lei n. 8.981/95, que repete o artigo 230 do RIR/99; (e) arts. 10 e 12 da IN/SRF n. 93/97, que disciplina a comprovação do direito à compensação mediante apresentação de balanços e balancetes, e; (f) IN/SRF n. 460/04, que disciplina a compensação, restituição e ressarcimento de tributos.

A Autoridade Fiscal, via Despacho Decisório/EQPIR (fls. 405/411), manifestou-se desfavorável à compensação, tendo em vista que: (a) para que se realizasse tal procedimento mediante a apresentação de balanços e balancetes, seria necessária a transcrição destes no Livro Diário até a data fixada para o pagamento do imposto, e, (b) com sua respectiva autenticação na junta comercial. Ocorre que, segundo informa a fiscalização, tal fato não foi comprovado pela contribuinte.

Em peça impugnatória, a contribuinte alega:

- i. que há limites à pretensão tributária, pois não poderia o Fisco “por simples controle interno e, suposta falta de documentação (fls. 419) negar direito previsto em lei à contribuinte”;
- ii. que seria correta e legal a compensação, apresenta julgados (fls. 421/427);
- iii. que há a necessidade de lhe ser oportunizada a produção de novas provas, haja vista ter, supostamente, o despacho decisório, cerceado seu direito de defesa, por entender que se a Fazenda teve mais de 5 anos para analisar os autos, poderia tê-lo intimado para prestar eventuais esclarecimentos em vez de desde já julgar improcedente o pedido, nos termos da contribuinte: “Deveria re-intimar a recorrente a especificar e detalhar outros documentos ou então, até a formalização de perícia contábil para atestar os lançamentos tributários formalizados

no contexto de todos os documentos idôneos, inequívocos e contemporâneos.” (fls. 427/430);

iv que ocorreu a prescrição intercorrente, sob o fundamento de que “não pode o contribuinte em seus atos ser limitado a 30 dias e o Estado premiado a eternidade” (fls. 430/431).

Já, em sede de Recurso Voluntário (fls. 550/556) defendeu que (i) lhe deve ser oportunizada apresentação das provas que juntou aos autos (fls. 566/618), e, (ii) que deve ser aplicado o prescrito no art. 150, § 4º, nos casos de declaração de compensação.

Consta do dispositivo da DRJ/SPOI o seguinte:

*“Pelo exposto, **VOTO PELO DEFERIMENTO PARCIAL DA SOLICITAÇÃO**, visto que, as compensações de que tratam os pedidos de fls. 50, 51, bem como as constantes dos processos de n. 10480.001493/00-40, 13502.000082/00-66, 13502.000255/2002-33, 16707.000386/00-24, 10183.000334/00-55, 10183.000335/0018, 10283.001190/0062, já se encontravam homologadas de forma tácita na data que foi proferido o despacho decisório ora guerreado. (fls. 535).*

A Recorrente assevera ter a seu favor o reconhecimento, pela 5ª Turma da DRJ/SPO1, de seu direito à homologação tácita dos processos administrativos de nº. 13502.000073/00-75 (fls. 566/574), 13502.000254/2002-99 (fls. 575/578), 13502.000256/2002-88 (fls. 579/582), 13502.000091/00-57 (fls. 583/591) e 11924.000717/00-39 (fls. 592/593) pelo que requer, seu reconhecimento, consideradas as datas dos protocolos.

No mérito, aduz que a comprovação da existência de crédito a compensar resta demonstrada, haja vista a apresentação das DARF's e demais documentos, conforme abaixo aduzidos:

[...] o Julgador Singular simplesmente desprezou compensação de períodos anteriores no valor de R\$6.332.802,59, conforme é demonstrado na composição das estimativas do ano calendário 1999 (doe. n.º. 06), cuja documentação vai assinalada na ultima coluna como "documentação suporte - doe. 07".

Essa demonstração é amparada por documentos indicados na última coluna como "documentação suporte — doe. 07 (doe. n.º. 07) e abaixo detalhado:

- *em janeiro R\$230.490,00, constatando-se às fls. 2, 3 e 21 do documento n.º. 07;*
- *em fevereiro R\$452.580,00, constatando-se às fls. 4, 5 e 21 do documento n.º. 07;*
- *em junho R\$4.234.224,47, constatando-se às fls. 9, 10 e 21 do documento n.º. 07;*
- *Outubro R\$309.177,12, constatando-se às fls. 16 e 20 do documento n.º. 07;*

Processo n° 13502.000059/00-44
Acórdão n.º **1302-002.054**

S1-C3T2
Fl. 653

- *Novembro R\$1.106.331,00, constatando-se às fls. 17,18 e 20 do documento n°. 07.*

Em síntese, é como relato."

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão.

Designado como Redator Ad Hoc para fins de formalização deste Acórdão, transcrevo abaixo a íntegra do voto proferido pela Relatora, Conselheira Talita Pimenta Félix, na Sessão de Julgamento de 25 de janeiro de 2017:

A Relatora apresentou o seguinte voto na sessão, *verbis*:

"1. PRELIMINARMENTE

O recurso é tempestivo, por isso o conheço.

2. MÉRITO

A recorrente protocolizou pedido de restituição *corresponde ao IRF, sobre operações de mútuo entre empresas coligadas, cuja compensação com tributos da mesma espécie ficou inviabilizada pela inexistência de saldo devedor a pagar de IRPJ.*

O Despacho Decisório EQUIPIR/PJ indefere o pleito da Recorrente sob dois fundamentos: (i) impossibilidade de compensação do crédito de IR por se constatar que a contribuinte não atendeu a legislação vigente quanto à sua escrituração fiscal, e, (ii) por não haver comprovado de forma efetiva os valores que foram retidos na fonte em seu benefício.

2.1. Da decadência do direito do Fisco de revisar o crédito constituído pela contribuinte e da decadência do direito do Fisco de analisar o pedido de compensação

No caso em tela a contribuinte requer o reconhecimento da decadência do direito do Fisco constituir crédito em seu desfavor, ou seja, requer a homologação tácita dos lançamentos que constituiu. Em síntese, a DRJ/SP1, reconheceu a ocorrência da homologação tácita das declarações de compensação apresentadas em período anterior a 09/09/2000 (exatamente 05 antes da negativa manifestada por intermédio do despacho decisório). A decadência e a 'prescrição' (nota de rodapé), por sua vez, foram alegadas em Recurso Voluntário.

A requerente foi cientificada do despacho ora guerreado em 09/09/2005 (fl. 409), posteriormente, portanto, à Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e à Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003.

(...)

Assim, à vista do disposto no § 5º do art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, acima transcrito, imperioso reconhecer que não mais cabia à Administração decidir acerca da sua não homologação, por meio do Despacho Decisório de fls. 401 a 408, porque já transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado do protocolo do pedido. (fls. 531.)

Quanto à homologação tácita do crédito constituído pelo lançamento tributário e da compensação, há que se ressaltar que são elementos distintos, sujeitos a prazos cujos lapsos temporais, também, são distintos. Portanto, ainda que o § 4º, do 150 do CTN, trate de homologação tácita, seu objeto é a constituição do crédito tributário, aqui, nestes autos, fala-se em prazo para homologar a *declaração de compensação* e não do *lançamento tributário*.

Sobre o tema, Tácio Lacerda Gama, relata que:

(...) a homologação da norma individual e concreta que dá origem à obrigação tributária – ou ao crédito tributário do contribuinte frente ao Fisco, dependendo do caso – é distinta da homologação da norma individual e concreta de compensação. São independentes, portanto, com relação à contagem do prazo de decadência.

(...)

Na norma jurídico-tributário expedida pelo particular no exercício de sua competência para efetuar o lançamento por homologação, o Fisco tem cinco anos, a partir da declaração realizada pelo contribuinte, para contestar as informações ali relatadas, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Se isso não for feito dentro desse prazo, essa norma individual e concreta torna-se imutável, cessando a competência fiscalizatória da autoridade administrativa.

A norma de compensação, por sua vez, é constituída por meio do exercício de outra competência, distinta da anteriormente mencionada, e, por isso, está sujeita a outro prazo decadencial, também de cinco anos, mas contado da declaração de compensação efetuada pelo particular, conforme regra do artigo 74, §5º, da Lei 9.430/96.

Nota de rodapé: Eduardo II. Lobato, VALTER. Compensação tributária no âmbito federal. São Paulo. Foco Fiscal, 2015. P. 36.

Com estas palavras ressalvo não ser o art. 150, §4º do CTN aplicável ao pedido de homologação. Em verdade, a legislação aplicável será justamente o art. 74, § 5º da Lei n. 9.430/96. Consoante Eurico Marco Diniz de Santi:

De fato, parece-nos que cair (descer, abaixar, arriar, sucumbir, morrer) seria melhor que decair (ir para baixo, baixar, diminuir, enfraquecer, declinar, passar a uma situação inferior), mas melhor ainda seria recriar-se (bis). A decadência antes de extinguir, cria direito, quer dizer, para que ocorra a decadência mister se faz que a norma de decadência seja aplicada. É a norma individual e concreta da decadência que o extinguirá o direito. Reitere-se: só o direito extingue direito. O direito para “cair”, antes cria direito, ou seja, recria-se. (página 149)

Inicialmente, a homologação tácita é uma forma extintiva de direito, pois nos moldes do prescrito no CTN, passados 5 anos da constituição da norma

individual e concreta pelo contribuinte, esta deverá ser homologada (ou não), (requisito i). Ato contínuo, Absorve incertezas e se mostra como instrumento da segurança jurídica ao impedir que o Fisco possa a qualquer prazo buscar mecanismos de rever a declaração do contribuinte (requisito ii).

Nesse sentido, sobre a aplicação da homologação prevista no parágrafo 5º do artigo 74 e atento à ‘atecniá’ da Recorrente ao declarar as compensações (fls. 3/60) dos autos, perfaz-se importante perceber o que prescreve § 4º, do art. 74 da Lei 9.430/66, citado nestes autos pela 5ª Turma da DRJ/SPO, pois ele prevê a ‘convolação’ dos *pedidos de compensação* em *declaração de compensação*. Senão veja:

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.

(...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Sem grifo no original)

No mesmo sentido, manifestou-se a 4ª Câmara, da 1ª Turma, da 3ª Seção do CARF/MF, o § 4º do art. 74 da Lei nº. 9.430/66, cito trecho de voto proferido pelo Conselheiro Relator Eloy Eros da Silva Nogueira no caso Jacen-Cilag Farmacêutica:

Como se vê, o § 4º converteu em declaração de compensação os pedidos de compensação anteriores a 2002. No caso deste processo, os pedidos de compensação foram apresentados em 2001. Sendo assim, em 2002, eles foram convertidos em declaração de compensação para os efeitos da legislação que disciplina a matéria.

(CARF, Ac. 3401-003.231, Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira – Terceira Seção, 4C, 1T, Caso Jacen-Cilag Farmacêutica. Sessão de setembro de 2016)

A ementa do caso prevê o seguinte:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. É na data da ciência da decisão de não homologação que ela é aperfeiçoada para fins de concluir o pedido de compensação. Ultrapassado o prazo de cinco anos desde o pedido de compensação sem que a contribuinte não tenha sido intimado da decisão de não homologação, deve ser ele considerado homologado tacitamente. (Sem grifo no original)

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira – Terceira Seção, 4C 1T, Caso Jacen-Cilag Farmacêutica. Acórdão n. 3401-003-231. Sessão de setembro de 2016.

O § 4º acima transcrito se revela importante por demonstrar ainda, qual o termo inicial para a contagem do prazo da homologação tácita, haja vista o § 5º expressar com veemência o critério temporal adotado para que ocorra a homologação. Ele ainda é complementado pelos §§ 7º e 9º do citado art. 74. Transcrevo-os:

§ 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.

(...)

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

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

Daí surgem dois questionamentos: (i) se em casos de homologação tácita de declaração de compensação em decorrência do art. 74 da Lei n. 9.430/96, pode o Fisco impor como condição a apresentação de documentação que comprove o direito à compensação? (ii) e, se pode o Fisco imiscuir-se do direito de compensar o pedido da parte alegando recolhimento a menor, ainda que já passado o prazo decadencial de constituição previsto para a Fazenda Pública no CTN?

Pois bem, a respeito do primeiro questionamento, em 2007, a 1ª Câmara, da 1ª Seção se manifestou no seguinte sentido:

CONFRONTO DIRF X DOCUMENTOS DE RETENÇÃO

Pode o Fisco proceder ao confronto de documentos apresentados pelo contribuinte com as informações prestadas pela fonte pagadora acerca da retenção do IRRF. Não pode o Fisco negar a restituição com base em valores de suposta receita financeira omitida, quando comprovados os valores declarados, tanto da receita financeira quanto do IRRF, mormente quanto à obrigação de terceiro e não da peticionante.

DECADÊNCIA

Não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência de constituir o crédito tributário.

Assim sendo, a Primeira Câmara, da Primeira Seção do CARF, já se manifestou em caso de homologação tácita de compensação, não podia o Fisco alegar a falta de documentação para não homologar o que ao menos em tese já tinha sido homologado tacitamente, principalmente se se tratasse de documentação que deveria ter sido produzida por terceiro (fonte pagadora). E que não poderia de maneira alguma reanalisar os fatos ocorridos à época quando já atingidos pela decadência.

Em um julgado, mais recente, por sua vez, o CARF, por intermédio da 2ª Turma Especial da Primeira Seção, proferiu entendimento diferente no acórdão n. 1802-002.538. Assevera a ementa:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária conforme pactuado no artigo 170 da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN).

O artigo 165 do CTN autoriza a restituição do pagamento indevido e o artigo 74 da Lei n. 9.430/96 permite a sua compensação com débitos próprios do contribuinte, mas, cabe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. À míngua de tal comprovação não se homologa a compensação pretendida. (...)

(CARF, Ac. 1802-002.538, Ester Marques Lins de Souza, DP 30/03/2015)

Como dito alhures, tanto a decadência quanto a prescrição são espécies de uma relevante forma de defesa meritória em sede processual, as prejudiciais de mérito. A homologação tácita, como também demonstrei, nada mais é que uma espécie de decadência. O antigo Código Processual Civil previa em seu art. 279 ao falar sobre as sentenças, as decisões que findavam com resolução de mérito, desde 73 previa que o juiz poderia pronunciar a decadência e a prescrição, que inclusive faziam coisa julgada, tornando imultado o decidido. Da mesma sorte, o atual Código de Processo Civil prevê em seu art. 487, II, que o juiz pode decidir de ofício, ou a requerimento, sobre ocorrência de *decadência* e de prescrição. Clarividente, portanto, se tratar de questão meritória.

Outrossim, é importante lembrar a razão de existirem institutos tais como a prescrição e a decadência (ainda que sendo chamada de homologação tácita) para o ordenamento jurídico é a busca pela segurança jurídica, para que os cidadãos, no caso, contribuintes não fiquem à mercê de terceiros por prazos indeterminados.

Com efeito, são mecanismos criados pelo Direito que buscam diminuir a incerteza, impondo limites à direitos por intermédio de critérios temporais (nota de rodapé). Em palavras outras, o sistema jurídico brasileiro, embora tenha criado mecanismos para que as pessoas possam exercer amplamente seus direitos, criou em favor da coletividade, uma limitação ao exercício desses direitos em decorrência do transcurso do tempo. O que pode ser comprovado pela legislação processual civil ser bastante incisiva no sentido de que o juízo, pode, inclusive, de ofício reconhecer a prescrição e a decadência (art. 487, II, CPC).

Como é amplamente sabido, a busca pela segurança jurídica tem importância impar para o bem estar social e é por isso que o direito cria suas próprias realidades. Tais como a aplicação prática da decadência e da prescrição. Senão veja. A

própria forma de análise de um processo demonstra isso, pois o julgador sempre deve se pautar em uma análise lógica: primeiro verificar se não há vícios relacionados ao procedimento (chamadas preliminares ou defesas processuais), prejudiciais de mérito e por fim, analisar o mérito (causa de pedir próxima e remota, fatos e fundamentos jurídicos). Repara-se, pois, que as prejudiciais ficam no meio das duas pontas, e a razão de assim o ser é simples: elas decidem o mérito, mas podem ser analisadas ainda no início do processo, pois *independem* de qualquer análise probatória.

Não obstante, devo dizer, o ordenamento jurídico brasileiro, buscando, a segurança jurídica, criou a seguinte realidade: tendo razão ou não, o (possível) titular de um direito, tem determinado período para usufruir dele, passado esse período, não mais importará para o direito a realidade do mundo, haja vista que deve prevalecer a realidade criada pelo Direito. Para isso deu-se vários nomes: efeitos da revelia, coisa (soberanamente) julgada, *prescrição*, *decadência* e, logo, *homologação tácita*. Eurico Santi assim se expressa:

A prova não é a realidade, é a articulação jurídica dessa realidade. No limite da possibilidade da prova, como válvulas de escape, surgem a presunção e a ficção, que suprem a falta de conhecimento dos fatos, permitindo que o aplicador do direito aja como se conhecesse todos os eventos relevantes do caso.

Em linhas outras, a lei criou, no parágrafo 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96, uma presunção, uma verdadeira ficção em favor da coletividade, de que o Fisco, deixando de não homologar a declaração de compensação passados 5 anos da sua apresentação, concordaria implicitamente com o que foi dito, constituindo o direito do contribuinte como certo e líquido, haja vista que é exatamente esse objeto do despacho decisório.

Somo ao que eu disse acima, o fato do poder executivo, em um órgão com função judiciária, criar uma condição para o exercício de uma garantia do contribuinte previsto em lei, nada mais é que legislar. Leia-se: ainda mais insegurança jurídica. Por fim, decidir de tal forma não deixa de se mostrar o exercício do papel de legislador negativo que só pode ser exercido pelo Legislativo e pelo judiciário em controle concentrado. Para chegar à tal conclusão não se faz nenhuma grande ginástica mental, bastando tão somente reparar que permitir o Fisco analisar, a qualquer momento (ainda que em processo administrativo), o que deveria ter sido feito em tempo hábil pelo despacho decisório, acatando ou não a compensação realizada, é o mesmo que dizer que o parágrafo 5º do art. 74, não tem eficácia prática alguma.

Concluo essa minha fundamentação explicitando que aos meus olhos, quando o contribuinte produz norma individual e concreta chamada declaração de compensação e o Fisco não se manifesta em menos de 5 anos, ele tacitamente produz uma segunda norma individual e concreta que diz: eu concordo que o contribuinte tem direito líquido e certo à compensação. No caso, tanto contribuinte quanto Fisco criaram realidades que podem ser diferentes das do mundo do “ser”, mas que deverão ter total eficácia aos olhos do direito. Friso. Em se tratando de caso de prescrição e decadência a análise fática/probatória deve se restringir tão somente à análise se o direito foi exercido ou não em tempo hábil.

Assim sendo, entendo que qualquer pedido de compensação/declaração de compensação protocolizada em período anterior a 5 anos antes da intimação do despacho decisório, foi devidamente compensado e homologado.

Quanto ao segundo questionamento, ou seja, se pode ou não o Fisco reanalisar *atos* que estariam ao menos em tese, resguardados pelo instituto da decadência para negar o direito de compensação do contribuinte.

A *priori*, mais uma vez, apresento julgados. Por assim o ser, cito a parte final do voto da 2ª Turma Especial da Primeira Seção já acima apresentado (n. 1802-002.538), por se tratar de caso análogo e ter sido julgado ainda em março de 2015:

IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Ultrapassado o prazo previsto legalmente, não cabe ao Fisco Federal lançar eventuais diferenças encontradas em relação ao ano calendário de 2006 mas o fato não impede o exame para apuração e constatação da veracidade de alegado saldo credor, uma vez que a decadência do direito de lançar não gera créditos a favor da contribuinte.

(CARF, Ac. 1802-002.538, Ester Marques Lins de Souza, DP 30/03/2015)

Em agosto de 2014, o CSRF deste Conselho afirmou, no acórdão n. 9101-001.958 que o conceito de decadência não abrange a revisão de valores. É a ementa:

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.

(...)

Recurso Especial do Procurador Provido.

(CARF, Ac. 9101-001.958, Valmar Fonsêca de Menezes DP 17/11/2016)

O mesmo posicionamento foi aplicado, em janeiro de 2016, pela 1ª Seção, 1ª Turma da 3ª Câmara no acórdão n. 1301-001.896:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada a omissão no acórdão embargado quanto a matéria sobre a qual a turma deveria se pronunciar, conhece-se dos embargos para supri-la, sem efeitos modificativos na decisão recorrida.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IRRF. OFERECIMENTO DAS RECEITAS À TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Rejeita-se a alegação de que teria ocorrido a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º do CTN, o que impediria o Fisco de rever a tributação das receitas financeiras que teriam sido tributadas em anos-calendário anteriores, em obediência ao regime de competência, na medida em que o contribuinte sequer se desincumbiu de demonstrar que o fato gerador de parte das receitas informadas no comprovante de retenção do ano de 2001, ocorreu em anos anteriores.

(CARF, Ac. 1301-001.896, Luiz Tadeu Matosinho Machado, DP 11/03/2016)

Entendo de modo diverso. entendo ser a homologação uma espécie do comando decadência, por outro lado, também ponderei que homologação de declaração de compensação é diferente da homologação da obrigação que constitui crédito em favor do Fisco realizada pelo contribuinte (homologação do autolancamento). São diferentes e tem métodos de contagem de prazo diferentes.

No caso da norma individual e concreta exercida pelo contribuinte para futura homologação pelo Fisco, este tem 5 anos para a partir da declaração realizada para impugnar/reavaliar, ou seja, questionar a base de cálculo declarada por aquele. É exatamente isso que prescreve o parágrafo 4º do art. 150. Repara-se ao mesmo tempo que, enquanto o parágrafo 5º do art. 74 da Lei n. 9.430/96 constitui um crédito em favor do contribuinte, o parágrafo 4º do art. 150 do CTN constitui um crédito em favor do Fisco. Logo, os dois dispositivos se diferenciam por duas razões: i) preveem um *dies a quo* diferente e; ii) embora os dois constituam créditos relacionados à Fazenda, o primeiro é desfavorável à ela e o segundo favorável.

O objeto da homologação, portanto, é a norma jurídica expedida pelo particular. O fato de ter havido antecipação ou não do pagamento é indiferente para essa finalidade. Nota de rodapé: Eduardo II. Lobato, VALTER. Compensação tributária no âmbito federal. São Paulo. Foco Fiscal, 2015. P. 33.

Dessa feita de onde há duas normas que além de buscarem defender a ordem pública (segurança jurídica) beneficiam o contribuinte, estabelecendo prazos de 5 anos para constituir créditos perante o Fisco, seja ele a favor ou contra, estabelecendo-se, ainda, *dies a quo* diferentes para cada uma dessas normas, cria-se uma terceira que permite que excepcionalmente pode o Fisco aproveitar-se de uma norma individual e concreta produzida pelo contribuinte para compensar – ter um crédito em desfavor do Fisco – para ignorar a norma prevista no parágrafo 4º do art. 150, tanto no *dies a quo* quanto no prazo que é de 5 anos e poder constituir crédito em desfavor do contribuinte para compensar um crédito com o outro.

É exatamente isso que se percebe da decisão da 5ª Turma da DRJ/SPOI, pois pretende ela, passados praticamente 8 anos do protocolo da declaração de compensação analisar objeto diferente dela (se a contribuinte recolher imposto a menor no ano-base 1999). Nada mais teratológico.

Vejam, pois, a diferença das duas competências, a primeira, foi tratada ainda quanto à constituição do crédito tributário, que é: i) competência do contribuinte produzir norma individual e concreta concernente à constituição do crédito tributário (autolancamento) e a extinção do direito de revisão daquela norma pelo Fisco em

decorrência do tempo; e ii) outra é a competência para o exercício do direito de compensação previsto na Lei n. 9.430/96. Por já ter tratado da primeira competência em tópico pretérito, explico, agora, a segunda competência.

Pois bem. Conforme dito alhures o art. 74 da Lei n. 9.430/96, prevê um procedimento de compensação que deve ocorrer por intermédio da apresentação de uma DCOMP, ou seja, uma declaração de compensação, oportunidade em que o contribuinte deverá informar que é devedor de determinada quantia ao Fisco e, que ao mesmo tempo, é credor do Fisco. Desse modo, a contribuinte apresenta um crédito e um débito do Fisco e, nesse mesmo momento, pratica a norma individual e concreta da compensação prevista no art. 170 do CTN.

Ao entregar a DCOMP tem ainda a contribuinte que apresentar a documentação referente ao crédito que diz ter, bem como indicar com qual débito ele foi compensado.

Nos termos do § 2º a declaração de compensação extingue o crédito da Fazenda, porém, dispõe, outrossim, condição resolutória, homologação. No entanto, mais uma vez a legislação, buscando a segurança jurídica, passou a prever um prazo para o Fisco exercer a competência do § 2º, ou seja, um prazo para homologação da compensação. É exatamente o que faz o § 5º do art. 74, ao prever que o Fisco deve homologar (ou não) a declaração de compensação no prazo de 5 anos, sob pena da extinção do crédito tributário prevista no § 2º do art. 74.

Destarte, o Fisco tem 5 anos, contados da data da entrega da DCOMP, para analisar se a compensação fora realizada devidamente ou não. Nesse período de 5 anos, o Fisco deve analisar, por exemplo, se o débito que o contribuinte indicou pode ser objeto de compensação, se o crédito que existe em favor do contribuinte é legítimo, deverá analisar se estão presentes os requisitos naturais à toda compensação (reciprocidade das obrigações, liquidez das dívidas, exigibilidade das prestações, fungibilidade das coisas devidas).

Das descrições acima, fica clara a semelhança das duas competências outorgadas à contribuinte pela lei, pois, nos dois casos: (i) a contribuinte apresenta declarações constitutivas de créditos; (ii) abra-se o prazo de 5 anos para que o Fisco, fiscalize a atividade praticada pelo contribuinte e as homologue ou não, sob pena de concordar com ela (homologação tácita); e, (iii) fica extinto de direito do Fisco de emitir juízo de valor sobre os créditos (sejam do Fisco, sejam do contribuinte), ou sobre a documentação por ele apresentada e, portanto, extinto o direito de constituir crédito em seu favor, em razão das declarações apresentadas (seja DCTF, seja DCOMP).

Destaco, também, as diferenças: (i) quanto ao objeto, enquanto *uma busca aferir a legitimidade da compensação* a outra está relacionada ao ato de *verificar a legitimidade do crédito constituído*; e, (ii) tendem a se iniciar e acabar em momentos distintos. No mesmo sentido manifesta-se Tácio Lacerda Gama:

Na norma jurídico-tributária expedida pelo particular no exercício de sua competência para efetuar o lançamento por homologação, o Fisco tem cinco anos, a partir da declaração realizada pelo contribuinte, para contestar as informações ali relatadas, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Se isso não for feito dentro desse prazo, essa norma

individual e concreta torna-se imutável, cessando a competência fiscalizatória da autoridade administrativa.

A norma de compensação, por sua vez, é constituída por meio do exercício de outra competência, distinta da anteriormente mencionada, e, por isso, está sujeita a outro prazo decadencial, também de cinco anos, mas contado da declaração de compensação efetuada pelo particular, conforme regra do artigo 74, §5º, da Lei n. 9.430/96.

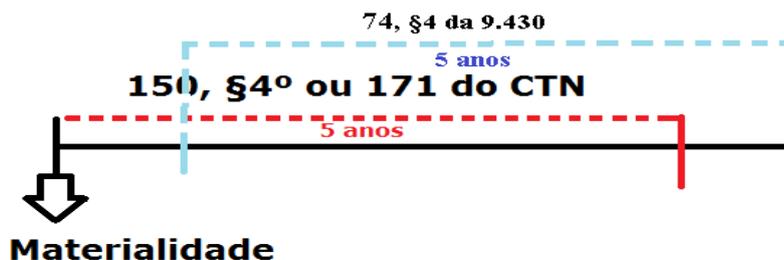
Assim, se no exercício de sua competência para constituir tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte apurar montante a pagar que, por alguma razão, lhe gere um crédito em face do Fisco, a autoridade fiscal tem cinco anos, contados dessa declaração, para contradizer essa informação, ou seja, para questionar aquela base de cálculo constituída pelo contribuinte. E se, posteriormente, o contribuinte utilizar esse crédito como pressuposto de uma norma individual e concreta de compensação, o termo inicial do prazo decadencial para que o Fisco conteste a informação ali prestada não se altera. Isso porque, insistimos, são normas diferentes, cuja fiscalização pelas autoridades administrativas se dá com fundamento em competências distintas e com aspectos temporais diferentes.

Nota de rodapé: Eduardo II. Lobato, VALTER. Compensação tributária no âmbito federal. São Paulo. Foco Fiscal, 2015. P. 37.

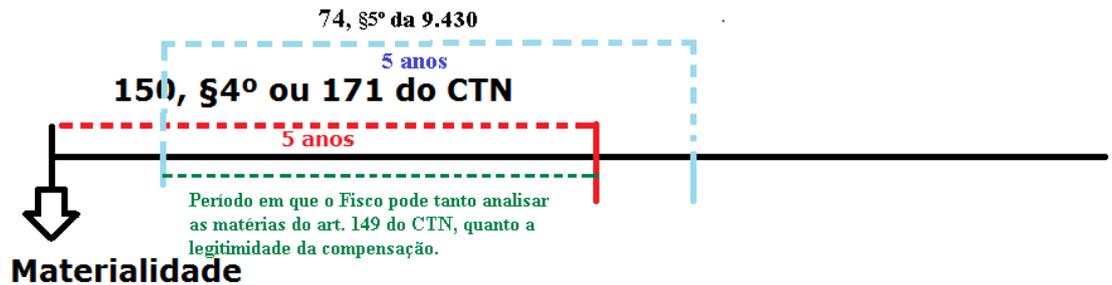
Com efeito, partindo das premissas acima, controle de legalidade das normas individuais e concretas produzidas pelo contribuinte (autolancamento e declaração de compensação) que deve ser feito pelo Fisco, pode ser dividido em 04 (quatro) momentos:

1º Momento: a contribuinte realiza o chamado autolancamento, apresentando a declaração e comunicando ao Fisco a ocorrência da materialidade. Com isso, inicia-se o prazo de 5 anos para que o Fisco pratique aquelas hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Passado os 5 anos, sem manifestação do Fisco, o lançamento é homologado tacitamente nos termos dos arts. 150, § 4º e parágrafo único do 149.

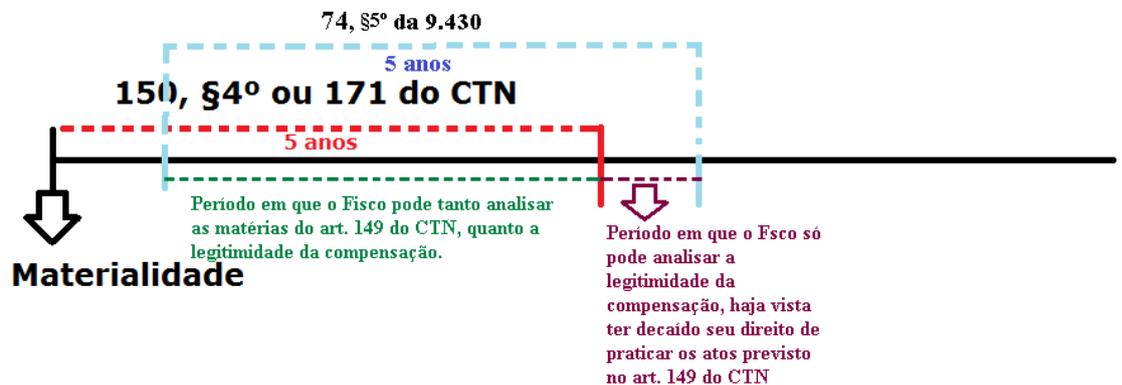
2º Momento: a contribuinte produz uma segunda norma individual (em momento distinto da primeira), em específico a prevista no art. 74 da Lei n. 9.430/96 e, é aberto um novo prazo de 5 anos ao Fisco, dessa vez para *analisar os requisitos gerais da compensação, bem como, a observância de normas, tais quais a do § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/96.* Esse lapso de 5 anos, está representado em azul no desenho abaixo:



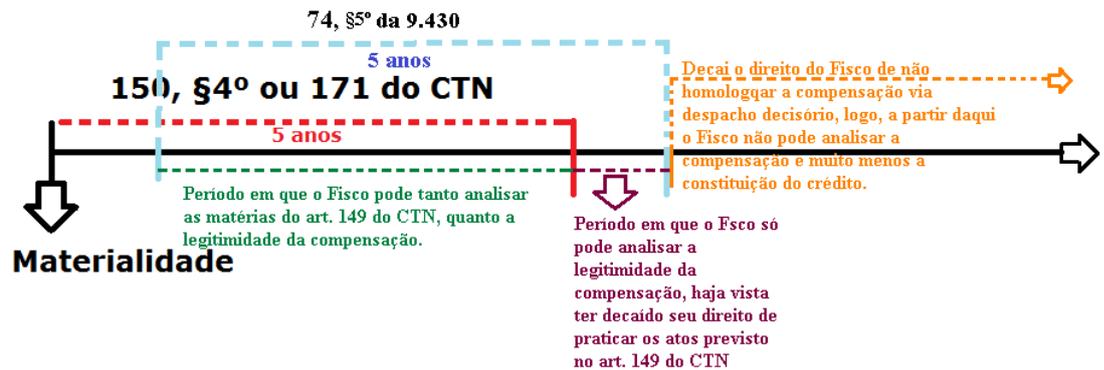
De acordo com essa ilustração, nota-se que pode acontecer, a depender do caso concreto, que em determinados períodos, seja possível que o Fisco exerça o controle de legalidade das duas normas individuais e concretas praticadas pelo contribuinte, ou seja, poderá o Fisco, durante determinado lapso temporal, tanto exercer sua competência previsto no art. 149 do CTN, quanto fazer controle de legalidade da compensação realizada pelo contribuinte. Esse período está representado pela cor verde:



3º Momento: em decorrência do art. 150, § 4º, fica extinto o direito do Fisco de constituir o crédito que poderia ter em razão do exercício dos comandos do artigo 149 do CTN, tendo ainda, competência para realizar juízo de valor sobre o pedido de compensação do contribuinte, por intermédio de despacho decisório, homologando ou não a compensação. Esse 3º momento está representado (em roxo) na figura abaixo, ou seja, depois dos 5 anos do autolancamento, mas antes de ter passado 5 anos da declaração de compensação. Repare:



4º Momento: por fim, também passados os 5 anos da declaração de compensação, nada mais pode fazer o Fisco a não ser homologar a compensação, independentemente de qualquer juízo de valor. O 4º momento está representado em laranja na imagem abaixo.



Conforme demonstrado acima, entendo tratar-se de regras diferentes, que ocorrem em momentos diferentes, decorrente de competências diferentes e que tem objetos diferentes. Outros, contudo, têm sido alguns entendimentos proferidos por membros do CARF:

PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

As declarações (DCTF, DCOMP e DIPJ) são produzidas pelo próprio contribuinte, de sorte que, havendo inconsistências nas mesmas não retiram a obrigação do recorrente em comprovar os fatos mediante a escrituração contábil e fiscal, tendo em vista que, apenas os créditos líquidos e certos comprovados inequivocamente pelo contribuinte são passíveis de compensação tributária, conforme preceituado no art. 170 da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). O artigo 165 do CTN autoriza a restituição do pagamento indevido e o artigo 74 da Lei n. 9.430/96 permite a sua compensação com débitos próprios do contribuinte, mas, cabe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. À míngua de tal comprovação não se homologa a compensação pretendida. Ultrapassado o prazo previsto legalmente, não cabe ao Fisco Federal lançar eventuais diferenças encontradas em relação ao ano calendário 2006, mas o fato não impede o exame para apuração e constatação da veracidade de alegado saldo credor, uma vez que a decadência do direito de lançar não gera créditos a favor da contribuinte. (CARF, Ac. 1802-002.538, Ester Marques Lins de Souza, DP 30/3/2015).

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

A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.

“Para este Conselheiro, basta somente a constatação de que não nenhuma base legal que obrigue a Administração Pública a ressarcir créditos ao contribuinte sem que lhe seja permitido verificar a certeza e liquidez de tais valores.

Imaginem, senhores conselheiros, que um dos senhores estivesse sendo executado por uma dívida, supostamente constituída pela emissão de uma nota promissória, cujo suposto credor se recusasse a apresentá-la ao Judiciário.

A “nota promissória” do contribuinte credor da Fazenda Pública são os documentos comprobatórios dos seus créditos.

A ementa do Acórdão n. 1402-002.153, proferido pela 1ª Seção, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, demonstra com clareza o que vem sendo decidido:

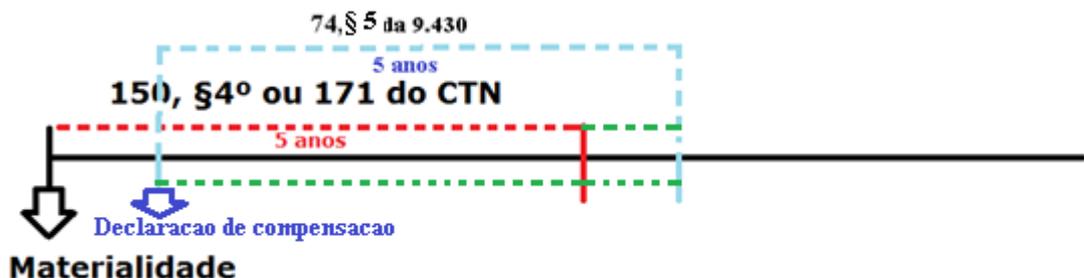
DECADÊNCIA. SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DIVERGÊNCIA NA APURAÇÃO DO TRIBUTO A RECOLHER/RESTITUIR SEM ALTERAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. Inteligência da Solução de Consulta Interna Cosit n. 16, de 2012.

É dever da autoridade, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo. Tratando-se de verificação dos valores de estimativas, imposto de renda na fonte ou compensações realizadas, não há que se falar em necessidade de lançamento, e, por conseguinte, de decadência.

(CARF, Ac. 1402-002.153, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, DP 06/05/2016)

Deveras, algumas manifestações caminham no sentido de que ao analisar a compensação, pode o Fisco, igualmente, analisar o mérito da constituição do crédito do contribuinte, ou seja, estaria reaberta uma janela de 5 anos para que o Fisco pratique atos de efeitos idênticos aos previstos no art. 149 do CTN. Com efeito, este entendimento pode ser representado pela imagem abaixo, onde, ao ser apresentada a declaração de compensação, se `renovaria` o prazo do art. 150, § 4º, segue:



Depreende-se, pois, o seguinte: em vez de distinguir claramente as duas competências citadas, apega-se às semelhanças para poder, dentro do prazo de 5

anos da homologação tácita da declaração de compensação, reanalisar matérias que estariam estabilizadas, imodificáveis em decorrência da decadência, via homologação tácita.

Em que pese o respeito a posicionamento diverso, em virtude de partir da premissa de que são competências distintas, assim devem ser tratadas, com distinção, não podendo serem confundidas. Neste sentido, mais uma vez, me reporto a Tácio Lacerda Gama, ao concluir que:

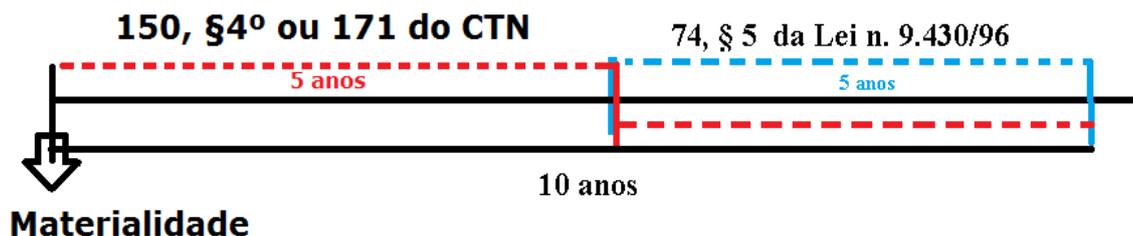
Percebe-se, assim, que houve uma modificação da jurisprudência do CARF, que passou a compreender que o contribuinte mantém a obrigação de comprovar os fatos que ensejaram o lançamento por homologação e a constituição do crédito mesmo após a decadência. Contudo, esse entendimento não se mostra adequado quando analisamos a operacionalização do sistema de direito positivo e suas categorias, na linha do exposto anteriormente.

Afinal, quando verificamos a distinção entre norma jurídica tributária que constitui a obrigação tributária – e que eventualmente dá direito a crédito – e a norma jurídica de compensação, bem como suas respectivas competências fiscalizatórias, com seus aspectos temporais específicos, percebemos como o entendimento atual do CARF é inconsistente. (fls. 40 e 41)

Nota de rodapé: Eduardo II. Lobato, VALTER. Compensação tributária no âmbito federal. São Paulo. Foco Fiscal, 2015. P. 40-41.

Ademais, pondero, na prática, o atual entendimento do CARF abre um novo precedente para a aplicação da tese dos 5 + 5, a favor do fisco, pois, a regra do art. 168 do CTN, impõe que a declaração de compensação, bem como pedido de restituição, deve acontecer no período de 5 anos, e, caso o contribuinte exerça esse direito apenas no último dia, terá ainda o Fisco mais 5 anos para aplicar as hipóteses do art. 149 também do CTN. Em palavras outras, embora o CTN preveja apenas 5 anos para o exercício do lançamento/revisão de ofício, a depender do caso concreto, poderá o Fisco fazê-lo em até 10 anos depois do autolancamento.

A figura abaixo demonstra claramente o que expus acima, pois com a comunicação da materialidade via autolancamento, inicia-se o prazo de 5 anos e, se no último dia o contribuinte apresentar declaração de compensação, terá o Fisco mais 5 anos para, praticar comandos do art. 149, embora com nomenclatura diferente de ‘constituição de crédito’.



Estabelecidas as diferenças entre a competência para constituir o crédito e a competência para aferir o pedido de compensação.

2.2 Do pedido de compensação e seus deveres instrumentais

A última discussão processual, por sua vez, se relaciona aos deveres instrumentais ligados ao IRRF e, portanto, com o que foi provado nos autos. Segundo a 5ª Turma da DRJ/SPO1:

*No tocante ao crédito solicitado, cumpre esclarecer que o IRRF por si só não é passível de restituição ou compensação com outros tributos. Para as pessoas jurídicas, o mesmo tem a natureza de antecipação do imposto devido e como tal **deve ser compensado na DIPJ correspondente ao ano de sua retenção** (...). (sublinhei)(Fls. 531)*

A DRJ nega o direito à restituição asseverando que “(...) a legislação tributária vincula a apuração do IRRF passível de ser compensado ou restituído à apresentação de retenção emitido pela fonte pagadora” e que por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico, seria necessário verificar se o IRRF foi, de fato, recolhido (fls. 532 e 533).

Percebe-se, pois, ao menos três critérios estabelecidos pela decisão recorrida. São eles: (a) que a pessoa jurídica deve compensá-lo na DIPJ correspondente ao ano de sua retenção; (b) que só será lícita e passível de compensação o IRRF após a apresentação de retenção emitido pela fonte pagadora (art. 942 do RIR/99), e, (c) que por tratar-se de empresas do mesmo grupo econômico, é necessário verificar se o IRRF foi mesmo recolhido.

Passa-se, pois, à legislação aplicável ao caso.

O RIR/99 é a legislação que, em essência, dispõe sobre os deveres instrumentais relativos ao IRRF. Segundo o Regulamento do Imposto de Renda, a base do IRF, *compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário*. Essa é o texto previsto no art. 717.

O art. 272, por sua vez, dispõe sobre a escrituração dos rendimentos, normas instrumentais destinadas à empresa beneficiária, cujo teor segue:

Na escrituração dos rendimentos auferidos com desconto do imposto retido pelas fontes pagadoras, serão observadas, nas empresas beneficiadas, as seguintes normas:

I - o rendimento percebido será escriturado como receita pela respectiva importância bruta, verificada antes de sofrer o desconto do imposto na fonte;

II - o imposto descontado na fonte pagadora será escriturado, na empresa beneficiária do rendimento:

a) como despesa ou encargo não dedutível na determinação do lucro real, quando se tratar de incidência exclusiva na fonte;

b) como parcela do ativo circulante, nos demais casos.

De outro turno, o art. 837, deixa a entender que realmente a compensação deve acontecer ao momento da apresentação da declaração, segue-se:

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.

Nessa linha, a Recorrente juntou aos autos cópia da DIPJ referente ao ano base 1999 (fls. 90/119) e DIRF (fls. 75/87). A ficha que demonstra o IRRF (nº 12), por sua vez, nos meses de janeiro, junho, julho e outubro, se encontra às fls. 99/104 e é repetida pela Recorrente (fls. 599, 606, 609 e 613).

Por fim, o art. 942 do RIR/99 prevê deveres instrumentais à fonte pagadora, tais como o dever de fornecer à fonte beneficiária Comprovante Anual de Rendimento Pagos ou Creditados e de Retenção de IRF. O art. 943 do RIR/99 assevera que o documento fornecido pela fonte pagadora à fonte beneficiária deverá ser apresentado em sua DIPJ e que, só poderá ocorrer a compensação em caso do Recorrente apresentar essa documentação:

Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário até o dia 31 de janeiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento.

Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942.

§ 1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento.

Essa é, portanto, a legislação aplicável ao caso concreto. E segundo a Recorrente, teria sido ela beneficiária de operações de mútuo, oportunidade em que teria sido retido e recolhido o IRF e que por isso teria direito à restituição.

Deveras, o presente processo foi protocolizado em 14 de fevereiro de 2000 juntamente com diversos documentos (fls. 3/60) que em tese demonstrariam o direito da Recorrente de compensar.

A Recorrente realizou inúmeras compensações que ainda precisavam ser homologadas (ou não) pelo fisco, acontece que este apenas pronunciou-se pela negativa de homologação em desfavor da Recorrente no dia 09/09/2005 (fls. 414), ou seja, nos termos do parágrafo 5º, do art. 74, da Lei n. 9.430/66, o Despacho Decisório apenas poderia negar homologações protocolizadas em data posterior ao dia 09/09/2000. Veja a linha do tempo:

a) 14/02/2000 - protocolizado o pedido inicial de compensação (fls. 3/60);

- b) 14/02/2000 - protocolizado processo n. 11924.000717/00-39 (fls. 593);
- c) 22/02/2000 – protocolizados os processos n. 13502.000254/2002-99 e 13502.000256/2002-88 (fls. 577 e 581);
- d) 28/02/2000 – protocolizado o processo n. 13502.000073/00-75 (fls. 565);
- e) 03/03/2000 – protocolizado o processo n. 13502.000091/00-57 (fls. 585);
- f) 09/09/2000 – marco temporal identificador dos 5 anos, depois desta data viria ser proferido o despacho decisório;
- g) 09/09/2005 – data em que a Recorrente foi intimada do despacho decisório não homologando as compensações apresentadas.

Conforme dito alhures, entendo que o direito de lançar crédito e sua eventual revisão é competência distinta do direito de homologar a declaração de compensação. Assim, o presente caso, enquadra-se bem ao *momento 4*.

Coaduno, pois, com o entendimento proferido pela 5ª Turma da SDJ/SPOI, quanto à ocorrência da homologação tácita. Em palavras outras, quando o despacho decisório foi proferido, as compensações protocolizadas antes de 09/09/2000 já tinham sido homologadas tacitamente nos termos do art. 74, § 5º, da Lei. n. 9.430/96.

Assim sendo, entendo que qualquer pedido de compensação/declaração de compensação protocolizada 5 anos antes da intimação do despacho decisório, *in casu*, 09/09/2000, foi homologado tacitamente.

Ao ser homologado tacitamente, desnecessário se faz qualquer juízo de valor a respeito dos deveres instrumentais inerentes ao recolhimento de IRRF. Ocorre, porém que, dos R\$ 10.556.795,36 de IRRF, o total do crédito percebido pela contribuinte, R\$ 8.189.163,16 foram reconhecidos; no entanto, o montante de R\$ 2.367.393,33, pertence às empresas coligadas (fls. 5, 07, 15, 20, 22, 25, 26, 28, 30, 38 e 52, cópia às fls. 210 a 213).

Dessa forma, ainda que a declaração de compensação já esteja abrangida pela decadência (via homologação tácita), caso ela não tenha sido formalizada em nome próprio, o que por razões óbvias exclui pedidos realizados em nome de coligadas/controladas, será improcedente.

Pois bem, o art. 272 prevê o dever instrumental da fonte pagadora, que é de emitir e entregar à beneficiária *Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte*. Esses comprovantes foram apresentados pela Recorrente nas fls. 8/52, 55, 199, 200, 202/204. Ao mesmo tempo, **importante observar que a Recorrente aparece como beneficiária nas fls. 8, 23, 31, 41, 55 (ilegível), 199, 200 e 202/204.**

Às folhas 534, por sua vez, a DRJ/SPOI, apresenta demonstrativo indicando que segundo informações do sistema interno da SRF, a contribuinte apresentou possuir créditos no valor de R\$ 8.189.163,16 em seu nome, dos quais R\$ 7.878.311,88 foram confirmados pelas fontes pagadoras em DIRF, ou, confessados via DCTF e foram recolhidos. Reconheceu ainda que a Recorrente comprovou (fls. 187 a 190, 193 a 199, 202 a 205 e 207), por intermédio de informe de rendimentos recebidos a

título de juros de capital próprio em aplicações financeiras, IRRF, no valor de R\$ 69.631,24.

Ratifico meu entendimento, segundo o qual, tal qual a comprovação do direito por intermédio de apresentação de documentação (dever instrumental), é questão abrangida pela decadência e, logo, pela homologação tácita, de modo que o crédito da contribuinte deve ser de R\$ 8.189.163,16.

Ante todo o exposto, voto no sentido de manter a decisão proferida pelo acórdão recorrido, reconhecendo homologadas todas as compensações de créditos que constem dos autos e que tiverem data de protocolo anterior à 09/09/2000, inclusive as de fls. 50 e 51, bem como as constantes dos processos n. 10480.001493/00-40, 13502.000082/00-66, 13502.000255/2002-33, 16707.000386/00-24, 10183.000334/00-55, 10183.000335/00-18, 10283.001190/00-62 (constantes do dispositivo da DRJ/SPOI) e, também as de n. 13502.000073/00-75, 13502.000254/2002-99, 13502.000256/2002-88, 13502.00091/00-57 e 11924.000717/00-39 (fls. 565/594).

É como voto."

O voto da conselheira relatora, acima transcrito, foi proferido na sessão de 25 de janeiro de 2017, tendo a conclusão do julgamento sido interrompida pelo pedido de vista do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Apresentado o voto vista do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, na sessão de fevereiro de 2017 a própria conselheira relatora modificou seu voto para acolher as razões apresentadas pelo referido conselheiro, expostas a seguir, *verbis*:

"A parte dispositiva do acórdão de primeira instância assim dispõe:

Pelo exposto, VOTO PELO DEFERIMENTO PARCIAL DA SOLICITAÇÃO, visto que, as compensações de que tratam os pedidos de fls. 50, 51, bem como as constantes dos processos de nº **10480.001493/00-40, 13502.000082/00-66, 13502.000255/2002-33, 16707.000386/00-24, 10183.000334/00-55, 10183.000335/00-18, 10283.001190/00-62**, já se encontravam homologadas de forma tácita na data em que foi proferido o despacho decisório ora guerreado.

Ora, sobre a parte deferida da impugnação, não cabe à relatora se pronunciar, pois, como não existe recurso de ofício em processo de compensação/restituição, a matéria não sobe a este Colegiado, quando já homologada, seja porque razão, a compensação. Observo que, por óbvio, o presidente da Turma prolatora da decisão de primeira instância não interpôs recurso de ofício.

Cabia, então, à Relatora se pronunciar apenas sobre a parte indeferida do pedido, qual seja, se existia ou não direito creditório relativo a IRRF, pois o contribuinte apresentava o seguinte:

IRRF a compensar 10.608.451,45

Valor Compensado 5.883.751,13

Saldo a Restituir 4.724.700,32

O contribuinte utilizou esse suposto saldo a restituir para compensar os débitos confessados nos pedidos de compensações considerados tacitamente homologados pela decisão recorrida, mas também aqueles objetos dos seguintes processos: 13502.0000731/00-75; 13502.000254/2002-99; 13502.000256/2002-88; 13502.000091/00-57 e 11924.000717/00-39.

Nesse sentido, apenas as compensações objeto desses processos estariam em julgamento neste Colegiado. Ocorre que a decisão de primeira instância incorreu em vício ao estabelecer dentro dos seus fundamentos uma condição, ou seja, condicionou sua própria conclusão, ao estabelecer o seguinte:

“No caso, deve ser observado que apesar de a contribuinte ter formalizado os pedidos de compensação de que tratam os processos números 10480.001493/00-40, 13502.000082/00-66, 13502.000255/2002-33, 16707.000386/00-24, 10183.000334/00-55, 10183.000335/00-18, 10283.001190/00-62 no formulário destinado a "Pedido de Compensação de Créditos com Débitos de Terceiros", os mesmos devem ser admitidos como compensação de débitos próprios, visto que a requerente aparece tanto na condição de titular do crédito quanto na condição de contribuinte devedor (matriz e filial).

Destarte, os pedidos de compensação constantes dos processos acima citados, foram convertidos em Declaração de Compensação.

A requerente foi cientificada do despacho ora guerreado em 09/09/2005 (fl. 409v), posteriormente, portanto, à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e à Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003.

Os pedidos de compensação de fls. 50 e 51 e os processos acima citados, foram protocolizados nos dias 14 e 15 de fevereiro de 2000.

Assim, à vista do disposto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, imperioso reconhecer que não mais cabia à Administração decidir acerca da sua não homologação, por meio do Despacho Decisório de fls. 401 a 408, porque já transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado do protocolo do pedido.

Cumpra consignar que o despacho decisório cita a existência de pedidos de compensação formalizados nos processos de nº 13502.000073/00-75, 13502.000254/2002-99, 13502.000256/2002-88, 13502.000091/00-57 e 11924.000717/00-39 que devem receber o mesmo tratamento, se constatada a compensação de débitos próprios formalizada antes de 09/09/2000.” (grifei).

Ora, não poderia o julgador de primeira instância deixar tal questão em aberto. Se tais processos foram objeto do despacho decisório, deveria o julgador de primeira instância se pronunciar sobre a ocorrência ou não de homologação tácita, também para eles. Note-se que, pelo número de alguns processos, há grande possibilidade de também ali ter ocorrido a homologação tácita. O julgador de primeira instância, se não tinha dados nos autos, para se pronunciar sobre a homologação tácita, deveria ter baixado o processo em diligência, mas não fazer o que fez, deixar esta questão de lado e passar a analisar a existência ou não do direito creditório pleiteado.

Diante do exposto, voto por determinar o retorno dos autos à DRJ, para que profira decisão complementar, na qual se manifeste sobre a ocorrência de homologação tácita dos pedidos objetos dos seguintes PAFs: 13502.000073/00-75,

Processo nº 13502.000059/00-44
Acórdão n.º **1302-002.054**

S1-C3T2
Fl. 673

13502.000254/2002-99, 13502.000256/2002-88, 13502.000091/00-57 e
11924.000717/00-39."

Conforme exposto, a conselheira relatora reformulou seu voto para acolher na íntegra os fundamentos trazidos no voto vista do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Em face do exposto, acordaram os membros do colegiado por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o retorno dos autos à turma de julgamento de primeira instância para que profira decisão complementar, na qual se manifeste sobre a ocorrência de homologação tácita dos pedidos objetos dos seguintes PAFs: 13502.000073/00-75, 13502.000254/2002-99, 13502.000256/2002-88, 13502.000091/00-57 e 11924.000717/00-39.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Ad Hoc para fins de formalização do Acórdão.