



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.902982/2013-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-015.652 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2024
Recorrente ELEVA IN-HAUS MANUTENCAO INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/11/2002

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. ART. 118, § 6º, DO RICARF.

Não se conhece de Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, pois não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

SÍNTESE DO PROCESSO

Na origem, tratou-se de Declaração de Compensação transmitida para aproveitamento de crédito tributário de PIS/PASEP, relativo à competência de março/1999 a novembro/2002, em razão de decisão judicial que reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo por lei ordinária, em detrimento do disposto no art. 195, I, da

Constituição Federal, tendo sido reconhecido o direito ao não recolhimento nos termos do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98.

Foi emitido o Despacho Decisório que homologou parcialmente a DCOMP. No relatório fiscal, dentre outras irregularidades que levaram à homologação parcial, a autoridade aponta que o *Contribuinte efetuou alguns pagamentos após o vencimento sem o cômputo de multa devida. Ao efetuar os pagamentos complementares de vários PAs em 31/05/2001 (15 pagamentos sem multa de mora), parte do que foi pago é imputado à parcela de multa que seria devida, o que implica na redução de seu direito creditório.*

As outras irregularidades são:

(i) Em relação ao crédito referente a 06/2002, o *montante* de R\$ 24.892,98 não foi considerado, uma vez que se trata de valor em processo de parcelamento e só poderá vir a ser computado como crédito ao fim do pagamento do parcelamento, quando então poderá ser considerado como direito líquido e certo;

(ii) As divergências encontradas entre as novas Bases de Cálculo apresentadas pelo contribuinte e as apuradas decorrem do seguinte cálculo:

a) abril, maio, junho, julho e agosto de 2000 => os valores apontados como "Receita Financeira", "Variação Cambial Ativa" e "Receita Hedge s/ Caixa", embora constem da planilha "Acumulado Balancete" do contribuinte, não se confirmam nos balancetes de cada um dos períodos;

b) de janeiro a novembro de 2002 => existe uma divergência entre os valores apurados pela SRFB e o apurado pelo contribuinte, que este justifica como sendo "*divergência entre competências*". Porém, os dados constantes dos balancetes do período nos remetem aos valores efetivamente declarados pelo contribuinte que, no cumprimento da escrita formal deverá atender aos princípios contábeis geralmente aceitos que permitem fixar padrões de comparação.

Em manifestação de inconformidade, o Contribuinte sustentou que a autoridade fiscal estava adstrita apenas aos créditos e não poderia ter analisado os débitos correspondentes, uma vez que já decadente/prescrito o direito de lançar/cobrar os valores porventura recolhidos insuficientemente:

(vi) Concluídos os procedimentos narrados acima, é possível fixar duas principais consequências advindas do trabalho fiscal: (a) o débito de PIS/PASEP considerado para o período em tela foi indevidamente majorado, pois procedeu-se ao lançamento de multa de mora em inúmeras competências e, nos anos de 2000 e 2002, a Fiscalização desconsiderou significativa parcela das receitas financeiras auferidas pela Impugnante (excluídas do conceito de faturamento), resultando em majoração do débito do período (todo este procedimento será tratado, a seguir, como "débito"); além disso, (b) o crédito judicial da Impugnante foi indevidamente reduzido, tendo-se em vista que houve a desconsideração de meios válidos de pagamentos de PIS/PASEP dos quais a Impugnante se valeu (compensações/parcelamento - este procedimento, por sua vez, será tratado como "imputações/realoções").

(...)

É esse, portanto, o pano de fundo da presente defesa, que deve ser considerado em toda a sua leitura: perceber-se-á como o Fisco extrapolou seus poderes, pois além da

impossibilidade material de discutir o "débito" do PIS/PASEP e as suas respectivas "imputações" de pagamento, essas análises estavam igualmente proibidas sob o ponto de vista procedimental, em virtude da consumação não só da decadência tributária, mas também, caso a tanto se chegue, da prescrição de mesma natureza.

A 17ª Turma da DRJ06, acórdão n.º 106-005.405, deu provimento parcial à manifestação de inconformidade para:

(i) Apontar a legalidade das imputações proporcionais das multas de mora efetuadas pela autoridade tributária;

(ii) Não reconhecer erro nas bases de cálculo consideradas pela autoridade tributária; e

(iii) Reconhecer parcela de crédito correspondente ao parcelamento.

Em Recurso Voluntário, apontou as seguintes razões:

(i) Em primeiro lugar, o exame do "débito" e as mencionadas "imputações" não poderiam ter sido realizadas pela DRF, na medida em que sua competência se encontrava circunscrita aos "créditos" compensados e, além disso, os respectivos períodos de apuração já haviam sido tacitamente homologados, nos termos do art. 150, § 42, do CTN;

(ii) Especificamente em relação ao "débito", sua análise estava vedada pela consumação da decadência tributária, inclusive com base no art. 173, I, do CTN, e, igualmente, *ad argumentadum tantum*, pela ocorrência da prescrição de mesma natureza, a teor do art. 174 do CTN;

(iii) Os valores informados pela Recorrente em sua apuração estão corretos, haja vista que não houve a recolhimento a menor das parcelas de PIS/PASEP; e

(iv) Finalmente, no tocante às "imputações/relocações" e às descon siderações de pagamentos, demonstrou-se que sua efetivação era proibida pela legislação de regência (Lei n. 9.430/96 e IN RFB n. 1.330/12) e provocou o pagamento de tributo em duplicidade; subsidiariamente, houve equívocos no trabalho fiscal ao descon siderar os pagamentos realizados em sede de parcelamento e via compensações.

O Acórdão n.º 3401-010.666 negou provimento ao recurso voluntário, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1999 a 30/11/2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO.

O termo inicial da contagem do prazo de cinco anos, para a homologação da compensação realizada, será a data da apresentação da declaração.

APURAÇÃO CRÉDITO. COMPENSAÇÃO.

A autoridade administrativa deve verificar a liquidez do crédito dado em compensação para extinção de indébito tributário. No procedimento de homologação da Declaração de Compensação deve ser atestada a regularidade do crédito informado, respeitado o prazo de homologação tácita da compensação requerida.

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o pagamento o alcança; quando o pagamento se faz com insuficiência, decorrente de correção monetária do tributo efetuada a menor, a diferença se cobra por imputação proporcional de imposto, correção monetária, multa de ofício e juros moratórios.

RECURSO ESPECIAL

O Recurso Especial foi interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do Acórdão n.º 3401-010.666, de 27 de setembro de 2022.

O Contribuinte suscitou divergência em relação a duas matérias:

(i) Da inviabilidade *material* do despacho decisório: somente os créditos compensados poderiam ser analisados. Da necessidade de realização de lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário não constituído.

Aponta como paradigma os Acórdãos n. 3302-002.435 e 3302-001.673:

Acórdão n.º 3302-002.435

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS RESSARCIMENTO CRÉDITOS EXPORTAÇÃO GLOSA REFERENTE A TRIBUTO NÃO CONSTITUÍDO IMPOSSIBILIDADE.

Na análise de Pedido de Ressarcimento cabe a autoridade fiscal verificar a existência e adequação do crédito pleiteado pelo contribuinte para, em momento posterior, quando for o caso, promover a compensação de ofício, com débitos que estejam eventualmente constituídos e em aberto. Se constatado que determinado valor não foi submetido à tributação pelo contribuinte, cabe ao Fisco, primeiramente, promover o lançamento, para que então esteja autorizado a promover sua cobrança. Imprescindível a constituição do crédito tributário (débito) para que possa ser promovida sua cobrança. Descabida a glosa de créditos cujo ressarcimento foi pleiteado, com base em “débito” inexistente, impossível, ainda, a compensação de ofício de débito não constituído.

COFINS BASE DE CÁLCULO CRÉDITO DE ICMS NÃO INCIDÊNCIA. A transferência de créditos de ICMS para terceiros está prevista na legislação estadual específica, e representa mera mutação patrimonial. Na hipótese não há que obtenção de novas receita.

Acórdão n.º 3302-001.673

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de transferências de créditos de 1CMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam, subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência de tais Contribuições necessário seja efetuado lançamento de ofício.

Sustenta, em síntese, que somente os créditos compensados poderiam ser analisados pela autoridade na origem. Dessa forma, a autoridade fiscal não poderia apurar os débitos relativos à multa moratória do período sem que houvesse o respectivo lançamento de ofício, nos termos do art. 142, do CTN.

(ii) Ocorrência de decadência. Mesmo que a aplicação da multa de mora fosse cabível, e que o Fisco pudesse exigí-la sem o ato formal de lançamento, o seu prazo já tinha se encerrado. Assim, para as competências de mar./1999 a nov./2002, houve decadência, com base no art. 150, § 4º, e art. 173, I, ambos do CTN), sendo certo que as declarações transmitidas no período não possuem o condão de alterar essa situação.

Aponta como paradigma o acórdão nº101-96.337:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: CONFRONTO DIRF X DOCUMENTOS DE RETENÇÃO - pode o Fisco proceder ao confronto dos documentos de retenção 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 do seu direito de constituir o crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido.

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 366-374 deu seguimento parcial ao Recurso Especial, com as seguintes razões:

Da leitura da decisão recorrida verifica-se que decidiu o colegiado quanto à divergência arguida que não se observa qualquer impossibilidade material ou procedimental para a correta apuração do direito creditório originalmente informado, outrossim destaca que não se verifica a exigência apartada de tributos, para a qual seria necessário lançamento de ofício.

Enfatiza ainda o acórdão recorrido que há no caso em exame apenas a readequação do crédito apresentado pelo próprio contribuinte por meio da declaração de compensação.

Conclui por fim referida decisão através de precedente citado que nos pedidos de restituição/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando a restituição/compensação apenas e tão somente do saldo credor a que o contribuinte faz jus, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição considerado pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade administrativa.

Por fim, assinala o acórdão recorrido que há apenas a readequação do crédito apresentado pelo próprio contribuinte por meio da declaração de compensação.

O primeiro acórdão paradigma trata de pedido de ressarcimento de contribuição não cumulativa (COFINS não cumulativa), visto que o contribuinte não considerou na base de cálculo do tributo devido o valor das cessões de créditos de ICMS.

Assim, entendeu o colegiado que na análise de Pedido de Ressarcimento cabe à autoridade fiscal verificar a existência e adequação do crédito pleiteado pelo contribuinte para, em momento posterior, quando for o caso, promover a compensação de ofício, com débitos que estejam eventualmente constituídos e em aberto.

Entendeu ainda que se constatado que determinado valor não foi submetido à tributação pelo contribuinte, cabe ao Fisco, primeiramente, promover o lançamento, para que então esteja autorizado a promover sua cobrança.

Do cotejo das decisões, ainda que haja peculiaridades nos respectivos julgados, constata-se ao menos preliminarmente divergência quanto ao primeiro paradigma, visto que a questão basilar, portanto de mérito, cinge-se à possibilidade ou não de reapuração dos débitos pelo Fisco da Contribuição para o PIS/Pasep ou COFINS não cumulativa para a apuração do quanto foi pago a maior, matéria que foge ao escopo do presente exame, cabendo à análise soberana do colegiado.

(...)

O segundo acórdão paradigma tratando de matéria similar à já analisada no primeiro exame decidiu que havendo discordância da base de cálculo utilizada para a apuração da contribuição devido no mês é dever da autoridade fiscal promover o respectivo lançamento, não lhe sendo permitido, em substituição a este, promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou de compensação.

Sendo válidas as considerações já efetuadas com relação ao acórdão recorrido no exame do primeiro paradigma, também quanto ao segundo paradigma constata-se divergência jurisprudencial, visto que o cerne da questão reside na possibilidade ou não de reapuração dos débitos pelo Fisco quando da análise de direito creditório pleiteado.

Proposto o Agravo, o Despacho de e-fls. 394-399 deu seguimento à matéria da decadência:

Com efeito, toda a discussão remanescente neste processo consiste na possibilidade de a autoridade administrativa (re)apurar, após escoado o prazo decadencial de que cuida o art. 150 do CTN, o montante do tributo devido quando está a examinar pedido de restituição de indébito. Como demonstrado no recurso e reafirmado no agravo, no acórdão recorrido se entendeu que sim; no paradigma, que não.

(...)

Como se vê, embora ligeiramente distintas as parcelas que se adicionaram em cada caso, a discussão se resume à possibilidade de tal adição. Para ambos os sujeitos passivos, qualquer parcela que venha a ser verificada como devida pela autoridade administrativa só pode ser exigida mediante lançamento, respeitado o prazo decadencial.

Reitere-se, como já pacificado, que a diferença capaz de impedir o seguimento do recurso é a que fundamenta a decisão, de sorte que não se possa afirmar que o colegiado adotaria a mesma posição caso ela não estivesse presente. Nesse sentido, o recorrido deparou-se com a inclusão de acréscimos moratórios, mas não disse que a possibilidade de seu acréscimo decorria disso ou de que não requeria lançamento. O relator apenas

disse que a apuração do montante a ser devolvido comporta a análise dos débitos e dos créditos, o que claramente destoa da conclusão do paradigma.

Por isso mesmo, também, nenhuma relevância tem o fato de o primeiro discutir contribuições sociais ao passo que o paradigma versava IRRF. A matéria jurídica segue sendo a mesma em ambos os casos e o entendimento manifestado pelos respectivos colegiados é diametralmente oposto.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer a negativa de provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo, cabe digressão quanto ao seu conhecimento.

Nos termos do art. 118 do RICARF, cabe Recurso Especial se demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Da inviabilidade *material* do despacho decisório: somente os créditos compensados poderiam ser analisados. Da necessidade de realização de lançamento de ofício para a constituição de crédito tributário não constituído.

Segundo o acórdão recorrido:

A Recorrente se insurge contra a homologação parcial, alegando pela impossibilidade de que as atividades praticadas pela DRF (exame dos débitos e realocações) sejam exercidas quando estejam em análise pedidos de ressarcimento/restituição e/ou declarações de compensação. Neste caso, o exame deveria se restringir aos créditos: (...)

No entanto, conforme esclarecido pela DRJ, na análise do crédito, para que pudesse ser aferido o quanto de fato foi pago a maior, fez-se necessária a análise dos débitos correspondentes de PIS, recolhidos anteriormente. No presente caso, portanto, o direito creditório está inevitavelmente relacionado a débitos que precisaram ser verificados pela autoridade fiscal para confirmar se realmente havia o crédito no montante pleiteado pelo contribuinte.

Tem-se, portanto, a seguinte situação: o Recorrente afirma deter indébito perante a Fazenda, de modo que pretende utilizá-lo para pagamento de outros débitos. Da análise, verificou-se que o quantitativo informado estava incorreto, tendo em vista o pagamento a menor após o prazo de vencimento, por haver multa e juros a ele vinculados.

Nesse quadro, não se observa qualquer impossibilidade material ou procedimental para correta apuração do direito creditório originalmente informado. Da mesma forma, não se verifica a exigência apartada de tributos, para a qual seria necessário lançamento de ofício. Tem-se apenas a readequação do crédito apresentado pelo próprio contribuinte por meio da declaração de compensação.

Nesse sentido cita-se o Acórdão n.º 9303-007.478, prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2004

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO/ COMPENSADO. CERTEZA/LIQUIDEZ. VALOR DEVIDO. LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA.

Nos pedidos de restituição/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando a restituição/compensação apenas e tão somente do saldo credor a que o contribuinte faz jus, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição considerado pelo contribuinte e o valor apurado pela autoridade administrativa. Como esse procedimento não implica lançamento algum, não há que se falar em decadência.

No caso em tela, portanto, entende-se que o entendimento desposado pela DRJ deve prevalecer.

Constou no Paradigma n.º 3302-002.435:

Vale destacar, que com isso não entendo que a fiscalização deve ressarcir os contribuintes de valores aos quais eles não têm direito. Na hipótese de o mencionado débito ter sido adequadamente constituído, o procedimento correto que o Fisco deveria ter adotado seria o de (i) verificar a procedência (e deferimento) do crédito pleiteado e, posteriormente, (ii) avaliar se existiam débitos do contribuinte em aberto, (iii) para então promover a compensação de ofício (que deveria seguir o rito estabelecido pela IN n.º 900/08). Ou seja, a administração, da mesma forma, não procederá à mencionada restituição. **De toda forma, equivocado o procedimento que foi adotado no presente caso, de glosar o “crédito” a que o contribuinte tem direito, em razão de ter sido constatada a apuração e manutenção em aberto de “débitos” da contribuição.**

Afinal, na análise da procedência do direito ao “crédito” o Fisco deveria ter deferido integralmente o direito do contribuinte e, em momento posterior, se fosse o caso (ou seja, se houvesse crédito constituído e aberto), promover a quitação de eventual “débito” (constituído e em aberto) com o “crédito” reconhecido, efetuando, nestes termos, a compensação de ofício e a restituição do valor (crédito) remanescente.

Assim, também sob esse prisma está inadequado o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal. De todo modo, considerando que o débito em questão não foi sequer constituído, não haveria também condições de se promover a compensação de ofício nos moldes referidos.

Por sua vez, no paradigma n.º 3302-001.673:

A Fiscalização, ao analisar o pedido de ressarcimentos de créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS, **entendeu por bem glosar parte dos créditos pleiteados sob o argumento de que a Recorrente deixou de incluir na base de cálculo da contribuição declarada e recolhida valores relativos às transferências para terceiros de seus saldos credores de ICMS. Independente da questão de se tratarem ou não de novas receitas nos termos da Lei 10.637/02, há tema de fundo que merece análise preliminar, qual seja, a modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração de compensação.** A matéria tratada é de ordem pública, podendo ser conhecida de ofício pelo julgador administrativo, pois claramente ofende o princípio da legalidade, afrontando o disposto nos 13, § I; 114, 115, 116, incisos II, 142, 144 e 149, todos do Crédito Tributário Nacional.

(...)

Como se vê, é fato inconteste que, havendo discordância da base de cálculo utilizada para a apuração da contribuição devido no mês é dever da autoridade fiscal promover o respectivo lançamento, não sendo-lhe permitido, em substituição a este, promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou de compensação. Diante dos precedentes citados, entendendo que as glosas decorrentes da não inclusão na base de cálculo do PIS dos valores relativos às transferências para terceiros de saldos credores do ICMS deve ser canceladas, e eventual discussão acerca da incidência sobre as operações efetuadas pela Recorrente deverá ser tratada mediante lavratura de auto de infração. Neste contexto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário nos termos do voto acima transcrito.

A Recorrente, contra a exigência da multa de mora, sustenta que, como não houve declaração de multa em suas DComp, caberia ao fisco lançá-la, e não se utilizar das DComp para nelas incluir multa não declarada.

O acórdão recorrido afastou essa argumentação, dispondo que o crédito tributário confessado em DComp tem vencimento (previsto em lei) anterior à data em que a Recorrente exerceu seu direito à utilização do indébito por meio da transmissão da DComp. Nesse caso, como a iniciativa de extinguir o crédito tributário pela compensação (ex vi inciso II do art. 156 do CTN) é posterior ao seu vencimento, incidem os acréscimos moratórios previstos em lei.

Da comparação entre os acórdãos, verifica-se:

Elementos de Análise	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma 3302-002.435	Acórdão Paradigma 3302-001.673
Restituição	DCOMP enviada em 21/12/2009 – caráter de confissão	Pedido de ressarcimento de créditos decorrentes de exportação	Pedido de ressarcimento
Débito	Declarado em DCOMP, sem o valor da multa moratória, por pagamento a destempo.	Não foi calculado de forma correta, pois o valor das cessões de créditos de ICMS a terceiros deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.	Não foi calculado de forma correta, pois o valor das cessões de créditos de ICMS a terceiros deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.
Revisão do valor do crédito	Revisão do valor compensado: Imputação Proporcional, com base no art. 163 e 167 do CTN e art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996.	Revisão do valor do ressarcimento: desconto dos valores não recolhidos e não declarados em DCTF.	Revisão do valor do ressarcimento: o valor não recolhido de tributo foi descontado do montante do crédito pleiteado.
Necessidade de Lançamento	Não, (i) em razão do débito ter sido confessado e haver previsão legal para a imputação proporcional; (ii) não se exige tributo, apenas a multa de mora	Sim, necessidade de lançamento de ofício para constituição de tributo não pago, tampouco declarado ou constituído via lançamento por	Sim, havendo discordância da base de cálculo do tributo, a autoridade tem que promover o lançamento.

Elementos de Análise	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma 3302-002.435	Acórdão Paradigma 3302-001.673
	do tributo já pago.	homologação.	
Ocorrência da decadência e da prescrição	Afastado, uma vez que o único prazo a ser verificado é o da ocorrência da homologação tácita da compensação, o que no caso também incorreu.	Ausente o debate da decadência na decisão.	Ausente o debate da decadência na decisão.

Ausente, portanto, a similitude fática entre os julgados.

Por outro lado, não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido se assenta em mais de um fundamento autônomo e suficiente para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a ele. No caso, o acórdão recorrido entendeu que não cabia lançamento da multa de mora e a cobrança não estava decadente, em razão da previsão legal de imputação proporcional:

Contra a exigência da multa de mora, a Recorrente sustenta que caberia ao Fisco lançá-la de ofício e não proceder à aplicação da imputação proporcional, utilizando-se das DComps para nelas incluir multa não declarada.

A questão foi amplamente analisada pela DRJ, destacando-se o seguinte excerto (grifei):

Conforme os fundamentos acima explicitados – que adoto como razões de decidir e resposta aos questionamentos trazidos pela manifestante sobre a necessária constituição de ofício das multas de mora – a imputação proporcional é a forma de apuração que se coaduna com os arts. 163 e 167 do CTN e com a atual redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, razão pela qual não se aplica o instituto da decadência sobre tal procedimento tributário.

Em geral, a imputação proporcional dá-se automaticamente, tão logo se reconheça um pagamento efetuado em atraso, por isso a prescindibilidade de sua constituição de ofício. E foi justamente o que ocorreu do que se depreende da afirmação da autoridade tributária, conforme trecho do parecer fiscal transcrito a seguir:

1. O contribuinte efetua alguns pagamentos após o vencimento sem o compute de multa devida. Ao efetuar os pagamentos complementares de vários PAs em 31/05/2001 (15 pagamentos sem multa de mora), parte do que foi pago é imputado à parcela de multa que seria devida, o que implica na redução de seu direito creditório;

Mostra-se acertada a instância de piso. No momento do trânsito em julgado da decisão há mera expectativa de direito, uma vez que o procedimento para compensação não havia sido finalizado, tratando-se de fato complexo, que não se encerrava com a decisão judicial. O direito consumado é consolidado apenas a partir do processamento da compensação por completo, no momento do encontro de contas, subordinando-se à legislação vigente na data do protocolo da declaração ou do pedido perante a Autoridade Fiscal.

Especificamente sobre a aplicação da imputação proporcional, utilizada quando há pagamento efetuado em atraso, com apropriação de parte do valor pago como quitação do principal, outra parte como pagamento da multa de mora e ainda outra parte como juros de

mora, encontram-se diversos precedentes, dos quais se destaca Acórdão n.º 3401-007.911, desta turma, julgado na sessão de 30 de julho de 2020:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

DCOMP. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Na compensação, sobre os débitos vencidos incidirão, do vencimento até a transmissão da DCOMP, os consectários legais (multa de mora e juros de mora) previstos no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996. A falta de consignação desses acréscimos moratórios na DCOMP implicará: i) a homologação parcial da compensação, calculada por meio da sistemática da imputação proporcional, levando-se em conta os acréscimos moratórios; ii) a exigência da parcela não homologada com os acréscimos legais respectivos.

Da mesma forma o precedente já citado pela DRJ, do então Conselho de Contribuintes:

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO IMPOSTO – O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o pagamento o alcança; quando o pagamento se faz com insuficiência, decorrente de correção monetária do tributo efetuada a menor, a diferença se cobra por imputação proporcional de imposto, correção monetária, multa de ofício e juros moratórios." (Acórdão 101-76607, proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes).

Isto posto, tendo havido pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa e juros de mora respectivos, deve ser mantida a aplicação da imputação proporcional.

No Recurso Especial, não foi suscitada a divergência jurisprudencial em relação à matéria da imputação proporcional.

Decadência

Segundo o acórdão recorrido:

Não há que se confundir o prazo para extinção do direito de constituir eventual crédito tributário por parte da administração tributária, com o prazo para homologação da declaração de compensação.

Considerando que no presente caso a declaração foi apresentada em 20/08/2009 e o Despacho Decisório data de 09/09/2013, tendo sido noticiado ao contribuinte em 12/11/2013 (e-fl. 111), **não há que se falar em homologação tácita**, ainda que os valores recolhidos tenham sido lançados na escrita há mais de cinco anos, posto que o prazo para homologação é contado da data de entrega da declaração de compensação, de acordo com o art. 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96.

Da mesma forma, ao contrário do que afirma o contribuinte, **inaplicável o prazo decadencial nos moldes previstos no art. 150, §4º, do CTN.**

(...)

É preciso não olvidar ainda que a **declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados**, nos termos do § 6º, art. 74 da Lei n.º 9.430/96, não havendo que se falar em necessidade do lançamento.

Constou do acórdão paradigma nº **101-96.337**:

Relatório

Alegou a recorrente, em sua sustentação oral, que devido ao lapso de tempo transcorrido entre os fatos (ano-calendário de 1995) e à análise promovida pela autoridade tributária (a ciência do segundo despacho de indeferimento do pleito se deu em 08 de novembro de 2005) estaria a Fazenda Nacional impedida de proceder qualquer alteração na apuração do IRPJ e da CSLL. /

Voto

O pedido de restituição objeto destes autos trata de crédito decorrente de saldo negativo do IRPJ, que teve por base o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre receitas financeiras.

Ora, para que se delibere sobre a procedência do pedido de restituição faz-se necessária análise da apuração do IRPJ efetuada pela recorrente que daria origem à pretendida restituição.

Inicialmente devo me manifestar quanto à alegada impossibilidade de a autoridade tributária proceda a qualquer alteração na apuração do IRPJ e da CSLL argüida pela recorrente em sua sustentação oral, em função do lapso de tempo transcorrido entre os fatos (ano-calendário de 1995) e à análise promovida pela autoridade tributária (a ciência do segundo despacho de indeferimento do pleito se deu em 08 de novembro de 2005).

Argumenta a recorrente que o indeferimento de seu pleito se deu em função de não constar das DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras dos recursos os valores por ela utilizados em sua DIRPJ. E que a lei nº 7.450/1985 prevê unicamente a apresentação do comprovante de retenção, não comportando o confronto daqueles com as DIRF, pelo quê o procedimento adotado pela autoridade tributária e corroborado pela autoridade julgadora de primeira instância fere o Princípio da Estrita Legalidade, que norteia o Sistema Tributário pátrio.

Argumenta ainda que a própria decisão vergastada reconhece que os valores foram retidos, em sendo assim, “nada mais justo do que a compensação do IRRF com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que a recorrente apurou prejuízo fiscal e não pode deduzir os valores”.

(...)

A discussão que se coloca nestes autos não é se houve ou não retenção dos valores do imposto de renda. O indeferimento do pleito teve por base a falta de comprovação de que o valor da receita financeira que deu origem ao IRRF foi oferecido à tributação pela recorrente.

Ocorre que restou comprovado nos autos que o total da receita financeira declarada consta dos comprovantes de rendimentos apresentados. A diferença apontada é a diferença entre os valores constantes da DIRF e aqueles que não teriam sido comprovados na contabilidade da fonte retentora do IR e portanto aquela diferença deveria ter sido lançada nesta e não na recorrente, o que caracterizaria erro no procedimento, por erro na identificação do sujeito passivo. Além disso tal alteração não poderia ter sido realizada, posto que em 2005, já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dela decorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso interposto.

Assim, tem-se:

Elementos de Análise	Acórdão Recorrido	Acórdão Paradigma nº 101-96.337
Natureza do processo	Processo de compensação	Pedido de restituição de crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, que teve por base o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre receitas financeiras.
Ressarcimento	Compensação enviada em 21/12/2009 - caráter de confissão.	Pedido de restituição de 2001, referente a tributo apurado em 1996.
Débitos	Declarados em DCOMP, sem o valor da multa moratória, por pagamento a destempo.	Se houve ou não a retenção dos valores do imposto de renda. O indeferimento do pleito teve por base a falta de comprovação de que o valor da receita financeira que deu origem ao IRRF foi oferecido à tributação pelo Contribuinte.
Necessidade de Lançamento	Não, (i) em razão do débito ter sido confessado e haver previsão legal para a imputação proporcional; (ii) não se exige tributo, apenas a multa de mora do tributo já pago.	Sim, nos termos do art. 142, por se tratar de erro de procedimento na eleição do sujeito passivo.
Decadência	Afastado, uma vez que o único prazo a ser verificado é o da ocorrência da homologação tácita da compensação, o que no caso também incorreu.	A alteração da sujeição passiva não poderia ser realizada, posto que em 2005, já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dela decorrente (PA de 1996).

O acórdão paradigma trata de pedido de restituição de crédito decorrente de saldo negativo do IRPJ, que teve por base o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre receitas financeiras, que restaram comprovadas nos autos.

Destacou ainda a citada decisão que a diferença apontada é a diferença entre os valores constantes da DIRF e aqueles que 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 do seu direito de constituir o crédito tributário. Quer isto significar que a autoridade fiscal não poderia lançar contra o real sujeito passivo a exigência do tributo, por decurso do prazo decadencial.

Logo, não se observa o dissídio jurisprudencial por ausência de similitude fática, uma vez que:

(i) O acórdão recorrido consignou que não há que se confundir o prazo para extinção do direito de constituir eventual crédito tributário por parte da administração tributária, com o prazo para homologação da declaração de compensação, concluindo que o termo inicial da contagem do prazo de cinco anos, para a homologação da compensação realizada, será a data da apresentação da declaração, sendo inaplicável o prazo decadencial nos moldes previstos no art. 150, §4º, do CTN. E no caso, por haver imputação proporcional, não há falar-se em lançamento nos termos do art. 142, do CTN.

(ii) O acórdão paradigma apontou que transcorreu o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da diferença de receita financeira com a correta sujeição passiva.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora