



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13770.001204/99-39
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-005.970 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1997

PRAZO PARA REVISÃO DE SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO MEDIANTE DCOMP. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP. Questionamentos à base de cálculo do tributo ao qual se refere o indébito podem ser formulados ainda que expirado o prazo decadencial, por ser desnecessário lançamento para redução do direito creditório destinado a compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 1201-003.030, de 17/07/2019, que afastou a decadência do direito de rever o saldo negativo, dando provimento [parcial] ao Recurso Voluntário do Contribuinte para “*para homologar a compensação até o limite do direito creditório reconhecido*”, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1997

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. VERIFICAÇÃO.

De acordo com a Súmula do CARF n.º 80, o contribuinte somente poderá deduzir o IRRF na apuração do IRPJ quando (i) comprova a ocorrência da retenção e (ii) demonstra que as receitas decorrentes foram levadas à tributação. Preenchidos tais requisitos, o direito creditório deve ser reconhecido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

O prazo para homologação tácita da compensação declarada, nos termos do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 e alterações, é de 5 anos, e o termo inicial é a data da entrega da declaração de compensação e não a data da entrega da DIPJ. Esse é o prazo que o Fisco tem para analisar se o crédito fiscal do contribuinte é líquido e certo, conforme preconiza o art. 170 do CTN. Decorrido tal prazo sem que haja manifestação do Fisco, ter-se-á a homologação tácita. Não se pode confundir a decadência do direito de realizar o lançamento sobre o tributo a pagar (artigo 150, §4º, do CTN) com a perda do direito do fisco de análise do crédito pleiteado em compensação (artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para homologar a compensação até o limite do direito creditório reconhecido.

Em resumo, trata-se de processo de Declarações de Compensação - DComp por meio das quais o contribuinte pretende utilizar saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao ano-calendário de 1997, no montante de R\$ 51.618.281,74, para compensar débitos próprios e débitos de terceiros.

O órgão competente decidiu por não homologá-las, justificando a sua negativa na inexistência de créditos para tanto, balizando este posicionamento em três fundamentos:

1) im procedência da exclusão da base de cálculo do IRPJ, dos valores pagos a título de CSLL - resultando em um valor maior que o considerado devido, a título de IRPJ, e, conseqüentemente, um montante menor de créditos a compensar;

2) desconsideração de parte dos créditos relativos a IRRF pago, em face de insuficiência probatória. No caso, segundo relatório do acórdão recorrido, “do valor de R\$ 51.618.281,74 deduzido do IRPJ devido a título de IRRF, apenas o montante de R\$ 30.317.535,23 foi confirmado, seja pela apresentação dos recibos de retenção, seja por consulta realizada nos sistemas da SRF”;

3) não comprovação de oferecimento à tributação do IRPJ dos valores relativos a aplicações financeiras, das quais se originaram os créditos de IRRF compensados. No caso, segundo o relato do acórdão recorrido, o interessado “não logrou êxito em demonstrar haver oferecido à tributação do IRPJ os rendimentos correspondentes aos R\$ 51.618.281,74 deduzidos a título de IRRF”.

Caber salientar que, no caso, o Contribuinte formalizou seu primeiro pedido de compensação em 14/12/1999 (fl. 02 do Volume 1), tendo formalizado inúmeros outros pedidos de compensação subsequentemente. O mesmo foi cientificado do Parecer Seort n.º 684/2005 em 09/01/2006, conforme AR de fl. 1.133 (Volume 5).

Há ainda que se observar que o contribuinte pleiteou a compensação do referido indébito seja por meio de compensação com débitos próprios seja por meio de débitos de terceiros, sendo que esta última compensação não faz parte do presente litígio, pois, em razão da natureza dos débitos que se pretendeu compensar, abriu-se ao contribuinte apenas o rito do recurso hierárquico previsto nos termos do art. 56 da Lei n.º 9.784/99.

Apresentada Manifestação de Inconformidade, em relação a essa matéria, a Turma Julgadora de Primeira Instância (fls. 1.750 a 1.759 do Volume 1) manteve parcialmente a decisão da unidade de origem.

No caso, além da parcela de retenções já admitida pela DRF, a DRJ reconheceu também a retenção do IRF no valor de R\$ 21.298.226,62 pela fonte pagadora Banco Safra S/A e assim reconhecendo a totalidade de IRRF informado pela ora recorrente, no montante de R\$ 51.615.761,85. Porém, aduziu que isso não seria suficiente, pois não bastaria a prova da retenção do IRRF para que o saldo negativo pudesse ser reconhecido naquele montante, sendo necessário, também, a prova de que os rendimentos que deram origem à retenção tenham sido oferecidos à tributação, o que segundo a DRJ não teria sido o caso.

A DRJ ainda homologou tacitamente a quase totalidade dos pedidos de compensação por decurso do prazo quinquenal previsto nos termos do § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pela Lei n.º 10.833/2003. No caso, remanesceram apenas os pedidos de compensação de fls. 198, 214 e 220 (Volume 1), que não foram homologados tacitamente, pois segundo a DRJ os mesmos foram retificados em 27/06/2001, conforme petição de fl. 276 (Volume 2).

O Contribuinte manejou então o competente Recurso Voluntário para o Colegiado *a quo* que no julgamento afastou a arguição de decadência do direito de o Fisco poder alterar o saldo negativo relativamente a glosa efetuada, entendendo que o art. 150, § 4º, do CTN invocado tratar-se-ia de decadência de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, algo que não estaria em questão no presente processo que diria respeito a aferir a liquidez e certeza de crédito pleiteado para compensação. Em relação ao mérito, o acórdão deu provimento ao recurso “para homologar a compensação até o limite do direito creditório reconhecido”, sob o seguinte fundamento:

“[...] uma vez comprovado o oferecimento à tributação, com base no regime de competência, das receitas financeiras correspondentes à retenção de IRF no valor de R\$ 51.618.281,74 e sendo incontroverso o fato de a contribuinte já ter provado a retenção do IRF para que a composição do saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 1997, fosse verificada, é incontestado o direito creditório da ora Recorrente”

Cientificada da decisão em 18/06/2020 (e-fl. 2001), o Sujeito Passivo interpôs o Recurso Especial de e-fls. 2.004-2.017 em 03/07/2020 (e-fl. 2003), indicando como paradigma o Acórdão n.º 9101-003.692 e suscitando divergência jurisprudencial em relação ao **prazo decadencial para apuração do imposto devido que compõe saldo negativo utilizado como direito creditório** matéria que foi admitida conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2006 a 2.015, nos seguintes termos:

[...]

Da comparação dos julgados, exsurge nítida a divergência interpretativa: enquanto o recorrido entende que o prazo para rever a composição do saldo negativo de IRPJ quanto ao imposto devido (aqui declarado na DIPJ/AC 1998) deve-se contar a partir da entrega da Dcomp que utilizou o Saldo Negativo como direito creditório, já o paradigma, de forma oposta, entende que tal prazo deva ser contado a partir da data do fato gerador do IRPJ em análise, o que impossibilitaria, assim, a glosa mantida quanto ao direito creditório pleiteado, decorrente da análise da respectiva DComp realizada somente em 12/2005.

[...]

Em relação ao mérito do Apelo, a respeito das arguições expendidas pela Recorrente a título meritório, valho-me de transcrições do Despacho de Admissibilidade (fls. 2106-2.115) que bem descrevem as mesmas:

a) Aduz, de início, que a questão controvertida diz respeito ao transcurso do prazo decadencial para apuração do imposto devido, observando, inicialmente, que há diferença entre o lucro real apontado pela Recorrente em sua DIPJ 1998 e o valor mantido pelo acórdão recorrido. Tal diferença decorre da exclusão, da base de cálculo do IRPJ, dos valores pagos a título de CSSL realizada pela Recorrente.

b) Entende que o IRPJ apurado e os valores creditórios compensados, no caso em tela referentes ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1997, foram regularmente constituídos por meio de DIPJ apresentada no exercício de 1998 e, assim, uma vez decorridos 5 (cinco) anos sem qualquer ato da fiscalização no sentido de retificá-los ou de determinar à Recorrente que procedesse à sua retificação, se tornaram líquidos e certos.

c) Ou seja, como, in casu, somente em 2006, ao analisar os referidos pleitos de compensação a Receita Federal questionou o saldo negativo apurado na DIPJ/1998, entende inconcebível a pretensão da autoridade fiscal de alterar a base de cálculo do imposto, uma vez que seu prazo para tanto é claramente limitado ao prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

d) Indica como paradigma o Acórdão CARF no. 9101-003.692, do qual cita Ementa e Voto Vencedor, para ressaltar que, ali, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou de forma integralmente favorável ao direito defendido pela Recorrente, asseverando que não se pode modificar, decorrido o prazo de cinco anos, o lucro real apurado pelo contribuinte, realizando, a seguir, cotejamento analítico entre os Acórdãos recorrido e paradigmático.

e) Defende, assim, que, se até 2003 não sobreveio qualquer ato administrativo revisando a apuração do IRPJ, resta clarividente que se deu, in casu, a decadência. Alega que não pode o contribuinte permanecer esperando indefinidamente a manifestação da autoridade fazendária, sob pena de se desconsiderar completamente as previsões contidas no CTN e precedentes emitidos em sentido contrário.

[...]

Intimado por via eletrônica, em 04/09/2020 (fl. 2105) sobre o despacho de admissibilidade que admitiu o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões de fls. 2117 a 2121 em 08/09/2020 (fl. 2122), arguindo em apertada síntese:

- que o Fisco poderia rever, sim, em 2006, a composição do saldo negativo declarado em sua DIPJ/1998, pois o direito a alteração desse direito creditório não teria sido alcançado pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN e ou do art. 173 do CTN, na mesma linha propugnada pelo Colegiado *a quo*;

- que é incontroverso que o montante pleiteado em compensação originou-se de valores cujas origens exigiam a verificação de resultados e de cálculos de períodos anteriores. E ao aferir, por exemplo, algum pagamento indevido “*deve o Fisco, necessariamente, analisar todos os elementos de quantificação do tributo, de modo a poder confrontar o valor recolhido pela contribuinte com aquele efetivamente devido*”, da mesma forma, quando o contribuinte pleiteia a compensação de saldo negativo, como no presente caso, “*deve o Fisco averiguar se o montante indicado a tal título mostra-se líquido e certo*”;

- que o fato de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário “*não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte apresentou pedido de compensação por meio da qual pretende utilizar crédito oriundo de alegado saldo negativo de IRPJ*” e dessa forma deveria se submeter à devida conferência, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento; e

- por fim, pede ao final que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a fim de se ver mantida a decisão recorrida, pelas razões de fato e de direito acima declinadas.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme delineado no Despacho de Admissibilidade.

A PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte. Contudo, não ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo.

De todo modo, resta evidente que, enquanto no acórdão recorrido, entendeu-se ser possível alterações na determinação do saldo negativo utilizado pelo contribuinte em compensações, desde que realizado antes da ocorrência de homologação tácita das compensações, e sem qualquer limitação de prazo quanto ao ano-calendário em que se formou o saldo negativo pleiteado, no paradigma colacionado pela Recorrente não se admitiu, após o transcurso do prazo decadencial, qualquer alteração na *base de cálculo do IRPJ* a que se refere o saldo negativo. Confirma-se o trecho do referido paradigma a esse respeito:

Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.

Desta forma, decorrido o prazo decadencial, não pode mais a autoridade fiscal, em análise de pedido de compensação, adicionar receita à base de cálculo do IRPJ para apurar o tributo devido e verificar a consistência do crédito pleiteado pelo contribuinte a título de saldo negativo de IRPJ. Na mesma linha de raciocínio, a glosa de despesa dedutível por falta de comprovação também não pode interferir na verificação da certeza e liquidez do crédito trazido à compensação pelo contribuinte, decorrido o prazo decadencial para homologação tácita de tributo sujeito ao lançamento por homologação. [destaques ora inseridos]

Desse modo, ratifico o Despacho de Admissibilidade de fls. 2006 a 2.015 que admitiu o Apelo do Sujeito Passivo.

2 MÉRITO [voto vencido]

Conforme relatado, o despacho decisório da DRF decidiu não homologar as compensações que foram pleiteadas por meio de inúmeras DComps apresentadas, justificando a sua negativa na inexistência de créditos em relação ao saldo negativo do ano-calendário de 2007, para tanto, balizando este posicionamento em três fundamentos:

1) im procedência da exclusão da base de cálculo do IRPJ, dos valores pagos a título de CSLL - resultando em um valor maior que o considerado devido, a título de IRPJ, e, conseqüentemente, um montante menor de créditos a compensar;

2) desconsideração de parte dos créditos relativos a IRRF pago, em face de insuficiência probatória. No caso, segundo relatório do acórdão recorrido, “do valor de R\$ 51.618.281,74 deduzido do IRPJ devido a título de IRRF, apenas o montante de R\$ 30.317.535,23 foi confirmado, seja pela apresentação dos recibos de retenção, seja por consulta realizada nos sistemas da SRF”;

3) não comprovação de oferecimento à tributação do IRPJ dos valores relativos a aplicações financeiras, das quais se originaram os créditos de IRRF compensados. No caso,

segundo o relato do acórdão recorrido, o interessado “não logrou êxito em demonstrar haver oferecido à tributação do IRPJ os rendimentos correspondentes aos R\$ 51.618.281,74 deduzidos a título de IRRF”.

Para o presente litígio cumpre afirmar que aos “ajustes 2 e 3” acima referidos - IRRF sobre aplicações financeiras (ajuste 2) e o oferecimento à tributação da receita que deu origem a essas retenções (ajuste 3) - foram ambos acolhidos em favor do contribuinte por meio do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, remanescendo em litígio apenas o “ajuste 1” para o qual o contribuinte não logrou êxito no aresto recorrido. Ocorre que alteração efetuada pela fiscalização que diz respeito ao “ajuste 1” implica alteração, de ofício, direta da base cálculo do IRPJ, conforme se explanará com mais detalhes ao longo deste voto.

Resta ainda incontroverso que tal alteração se deu seu no bojo do exame do direito creditório (saldo negativo do IRPJ – 1997) em face de se aferir a certeza e liquidez dos débitos que estariam sendo compensados por meio de DComps, e sem a realização de lançamento, e somente se perfectibilizou com o Despacho Decisório cuja ciência foi dada ao contribuinte em 09/01/2006, (AR de fl. 1.133 do Volume) que não homologou as compensações requeridas.

A decisão recorrida concluiu que os ajustes prescindiriam de lançamento, aduzindo o seguinte: “*não se pode confundir a decadência do direito de realizar o lançamento sobre o tributo a pagar com a perda do direito do fisco de análise do crédito pleiteado em compensação.*”

O Sujeito Passivo, em seu Apelo Especial, requer a reforma do acórdão recorrido, uma vez que o Fisco não poderia em 2006 (ano da prolação e ciência do despacho decisório) rever a composição do saldo negativo declarado em sua DIPJ/1998-Ano-calendário de 1997, pois o direito a alteração desse direito creditório teria sido alcançado pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

Pois bem, entendo assistir razão ao contribuinte, principalmente porque, com todas as vênias de praxe, a decisão recorrida deixa ao largo, a nosso ver, situações específicas que, pela sua natureza, limitariam o alcance da possibilidade de se revisar saldos negativos de períodos anteriores. Dessa forma, passo a traçar algumas premissas teóricas iniciais para bem delimitar o referido alcance.

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 09/01/2006 - data da ciência do Despacho Decisório -, o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações incorridas no ano-calendário de 1997, ou seja, constituir exigências tributárias. Isso por disposição expressa dos artigos 150, § 4º do CTN em face da existência de antecipação do pagamento de IRPJ apurado com base no lucro real (como é o caso do IRRF que compõe parte do saldo negativo dos presentes autos).

Não há dúvidas de que na modalidade de lançamento por homologação, cabe ao Fisco exercer o controle da legalidade do ato praticado (ou mesmo omitido) pelo contribuinte, a fim de determinar se foram obedecidas as diretrizes que determinam a apuração correta do resultado tributável do exercício.

O controle de legalidade envolve a averiguação, entre outras coisas, do cômputo correto e adequado das receitas tributáveis, das despesas incorridas e do resultado final do exercício. Caso o Fisco detecte qualquer divergência na apuração do resultado tributável, a menor ou mesmo a maior que o correto, tem o dever de exigir que o contribuinte faça as

correções necessárias. Se for o caso, deve providenciar o lançamento de ofício do tributo que eventualmente não foi apurado ou recolhido corretamente.

Tratando-se de declaração de compensação (o que se refere a parte das compensações levadas a efeito pelo contribuinte, mas nenhuma supostamente com homologação tácita), assim como o contribuinte está sujeito a datas e procedimentos determinados para realizar a tarefa prevista em lei, o Fisco também está sujeito a prazos e procedimentos para verificar se o contribuinte cumpriu o que a lei determina.

Resta claro, que o Código Tributário Nacional se refere ao lançamento por homologação como a “atividade” exercida pelo contribuinte, que é realizada quando o objeto da “atividade” é um tributo que deve ser apurado e recolhido pelo próprio contribuinte, caso do IRPJ. Não está a tratar das hipóteses de homologação tácita.

Claro está de que no ordenamento pátrio existe prazo de caducidade aquisitiva. Todavia, tais prazos devem ser expressos. Ademais, não se pode transmutar uma disposição legal relativa a um prazo extintivo para um lapso aquisitivo. É ir muito além da possibilidade da interpretação, especialmente porque não haveria limites para o indébito tributário. No caso de homologação do pagamento ou da compensação, o direito está limitado ao próprio valor do crédito tributário que se pretende extinguir. Já a aquisição pura e simples de um valor monetário por decurso de prazo na verificação de informações redundaria na possibilidade de se consolidarem direitos contra a Fazenda Pública de montantes elevados.

Ademais, os prazos extintivos visam à pacificação social, à consolidação pelo tempo de situações já estabelecidas. Em razão disso, há dois tipos de prazos em matéria tributária, ambos relativos à extinção de direitos do Fisco em face do particular: a decadência que fulmina o poder de constituir o crédito tributário, e a prescrição que elimina o direito de cobrar. Ambos os casos consolidam situações concretas que se perpetuaram no tempo, ou seja, como o sujeito passivo até então não pagou, então por inércia do Fisco continuará a não pagar.

Assim, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, no qual deve ser atestada a existência e a suficiência do direito creditório (liquidez e certeza) invocado para a extinção dos débitos compensados, a única limitação imposta à atuação do Fisco é a que diz respeito ao prazo de cinco anos da data da protocolização ou apresentação das declarações de compensação, depois do qual os débitos compensados devem ser extintos tacitamente, independentemente da existência dos créditos, a teor do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. E esse aspecto foi muito bem observado pela decisão de primeira instância que homologou tacitamente quase a totalidade dos débitos constantes das respectivas DComps ora sendo analisadas.

Veja-se que a ausência de exame da declaração no prazo de 05 anos implica a extinção do débito compensado (como de fato ocorreu, em parte, no caso concreto), não se falando em reconhecimento de direito creditório pelo simples decurso do prazo.

E o prazo para não homologação da compensação é contado a partir data da declaração que a formalizou. Mas nada impede que o Fisco, desde que decida no prazo de 5 anos contados da transmissão da declaração de compensação, averigue a correção do direito creditório pleiteado tendo que examinar eventuais **recolhimento, ou outras formas de extinção do débito em questão**, realizados há mais de 5 anos e que por ventura componham o saldo negativo pleiteado, como foi o caso IRRF - “ajustes 2 e 3” (IRRF sobre aplicações financeiras (ajuste 2) e o oferecimento à tributação da receita que deu origem a essas retenções -ajuste 3), cujo reexame pelo Fisco não encontraria qualquer óbice nas premissas aqui traçadas.

Ocorre que, em se tratando de outras averiguações pelo Fisco, que avancem sobre a base de cálculo do tributo, ou que necessitem de lançamento para sua perfectibilização (o que, repita-se, não é o caso de extinção por pagamentos ou decorrente de retenções na fonte), outro enfoque há de ser levado em consideração.

A esse respeito, o artigo 9º, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, impõe a necessidade de lançamento ainda que, tendo sido constatada infração à legislação tributária, *dela não resulte exigência de crédito tributário*, o que implica, a meu ver, o início da contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do encerramento do período de apuração correspondente (art. 150, § 4º, do CTN) ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado (art. 173, I, do CTN).

De fato, constatada infração à legislação tributária, ainda que dela não implique exigência de crédito tributário, há de ser realizado o lançamento a teor do que dispõe o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

Tal entendimento está alinhado com a tese de contagem do prazo decadencial, no que diz respeito à homologação, com base na “teoria da atividade”, ou seja, de que o Fisco homologa a atividade do contribuinte no período de cinco anos relativamente à consolidação da base de cálculo do contribuinte declarada ao Fisco por meio da DIPJ.

Há de se ressaltar, novamente, que a necessidade de lançamento baseia-se única e exclusivamente nas hipóteses em que se constatar divergências na apuração das bases de cálculos dos tributos em questão, ou ainda da correta alíquota aplicável.

Veja-se que na redação original do art. 9º do Decreto nº 70.235/72¹ falava-se em lançamento para retificação de prejuízo fiscal, e a alteração trazida pela redação dada pela Lei nº 11.941/2009 somente veio adaptar tal aplicabilidade a novos tributos que também poderiam ter suas bases de cálculo alteradas, sem, contudo, haver exigência de crédito tributário, tais como o PIS e a Cofins em seus sistemas de apuração não cumulativos.

Resta evidente que a necessidade de lançamento somente diz respeito, portanto, à aferição das bases de cálculo, e até mesmo alíquotas, dos tributos, ou seja, na quantificação do tributo devido, o qual terá como valor mínimo, zero, insuscetível, de per si, na caracterização de saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

¹ Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

[...]

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

[...]

Para fins de comparação, imaginemos a hipótese de um débito confessado em DCTF² e não recolhido: haveria necessidade de lançamento? Evidentemente que não. Caso o Fisco discordasse do débito confessado, faria o lançamento da diferença de tributo. Por outro lado, se o contribuinte informa em DCTF determinado valor de tributo devido, mas, ao mesmo tempo, informa que o débito foi recolhido, ou seja, que o saldo a pagar é “zero”, e, posteriormente, autoridade fiscal constata que não houve o recolhimento do imposto, pergunta-se: seria necessário o lançamento? Novamente a resposta é negativa, bastando-se cobrar o imposto correspondente, ou se fosse o caso de compensação, não homologá-la e proceder-se à cobrança, sem a necessidade de lançamento após a edição da Lei n.º 10.833/2003.

Veja-se que o lançamento somente se faz necessário quando há alteração no valor base de cálculo/do tributo devido, pois divergências relativas ao tributo a recolher resolvem-se mediante mera ação de cobrança, ainda que decorrente da não homologação da compensação, não havendo que se falar em lançamento, e, portanto, em decadência.

Em razão disso, discordo das correntes interpretativas que se baseiam no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 para afirmar que *sempre* se estaria sujeita ao prazo decadencial a verificação da correição de saldos negativos, iniciando-se a contagem do prazo no momento de encerramento do correspondente período de apuração.

² A IN SRF n.º 126/98 determinava que somente os valores dos saldos a pagar é que seriam confessados. Essa situação prevaleceu até a entrada em vigor da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, cujo artigo 90 determinou que:

Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A partir de então, não obstante o débito declarado em DCTF pelo sujeito passivo à Receita Federal constituísse confissão de dívida, tomou-se necessário, para dar cumprimento ao artigo 90, o lançamento de ofício do crédito tributário confessado pelo sujeito passivo no caso em que também fosse vinculado em DCTF pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados.

Posteriormente, o art. 18 da Lei n.º 10.833/2003, deu nova redação ao art. 90 da MP 2.158-35/2001, *verbis*:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

Posteriormente, outras alterações legislativas foram levadas a efeito, mas não produzem efeitos em relação aos fatos geradores tratados nos presentes autos.

Ora, na apuração do saldo negativo o exame se dá após a definição do tributo devido, ou seja, nos valores eventualmente deduzidos em face de recolhimentos de estimativas, de retenções na fonte ou de compensações anteriores. Tais procedimentos referem-se à definição de eventual tributo a recolher, ou justamente na formação do indébito pleiteado, e não a alterações no prejuízo fiscal do período ou na base de cálculo do IRPJ, essa sim a matéria tratada no art. 9º do PAF.

Sublinhe-se que sequer há necessidade de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL para se apurar indébito, bastando-se que o valor do tributo *devido* seja menor que as retenções, recolhimentos de estimativas e compensações realizadas, ou seja, nas hipóteses em que o tributo a recolher seja "negativo".

Há de se ressaltar que não procede o argumento de que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 obrigaria o contribuinte a manter a documentação de períodos pretéritos, inclusive para fins de reconhecimento de direito creditório, o que, segundo essa tese, daria guarida a essa análise de base de cálculo de períodos alcançados pela decadência. Antes de refutar tal argumento, pede-se vênua para transcrever-se esse dispositivo legal:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Conforme se observa, tal dispositivo refere-se a guarda de documentos relativa aos fatos geradores ainda não alcançados pela decadência do direito ao lançamento para "*constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*", ou seja, não há como se exigir a guarda de tais documentos referentes a períodos de apuração não mais sujeitos a lançamento em razão da decadência.

Ocorre que, no caso em exame, houve alteração na base de cálculo do IRPJ de 1997, em consequência ensejando a necessidade de lançamento, o qual, não o sendo feito tempestivamente, implica o acolhimento da decadência do direito de o Fisco revisar tal saldo negativo do IRPJ por meio da alteração da base de cálculo de IRPJ daquele período.

Na realidade, o ajuste realizado pela unidade de origem referia-se a uma glosa de despesa com CSLL, tributo este que foi abatido incorretamente da base de cálculo do IRPJ.

Nessas circunstâncias, o Fisco teria 5 anos para realizar o lançamento, ainda que eventualmente para reduzir prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte. É certo que tal procedimento até poderia ser realizado no bojo de exame de direito creditório, desde que preenchidos os requisitos formais exigidos pelo art. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

E, assim não procedendo, caberia ao Fisco tão somente examinar a composição do saldo negativo de IRPJ, ***partindo do valor de IRPJ devido apurado pelo contribuinte e informado em sua DIPJ***, e aferindo a regularidade das retenções de imposto na fonte e de recolhimentos de IRPJ que comporiam o saldo negativo pleiteado.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial do Sujeito Passivo, e, no mérito, DAR-LHE provimento para reformar parcialmente o acórdão recorrido no ponto em que não foi acolhida a decadência do direito do Fisco de rever saldo negativo de 1997 tão somente em relação ao “ajuste 1”, por implicar modificação da base de cálculo do IRPJ.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o acórdão recorrido deveria ser mantido, por veicular a seguinte resposta aos questionamentos da Contribuinte acerca da possibilidade de o Fisco questionar, em 2006, o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1997 destinado a compensações:

18. Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente afirma que o Fisco não poderia, em 2006, rever a composição do saldo negativo declarado em sua DIPJ/1998, pois o direito a alteração desse direito creditório teria sido alcançado pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

19. Contudo, a referida norma trata da decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, algo que não está em questão no presente processo. A norma que regula o prazo decadencial de cinco anos para que o fisco homologue a declaração de compensação é a constante do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, a qual estabelece que a contagem iniciar-se-á na data da entrega da DCOMP, e não na data da entrega da DIPJ.

20. Não se pode confundir a decadência do direito de realizar o lançamento sobre o tributo a pagar com a perda do direito do fisco de análise do crédito pleiteado em compensação.

21. Dentro do prazo de 05 anos para fins de homologação do pedido de compensação (contados da transmissão do documento), a autoridade fiscal pode e deve proceder a análise da documentação fiscal e contábil da contribuinte, a fim de verificar e confirmar a efetiva existência do direito creditório pleiteado.

22. Nesse mesmo sentido já se pronunciou este E. CARF, confira -se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO LEGAL PARA A VERIFICAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DOS CRÉDITOS ENVOLVIDOS. DECADÊNCIA CONTRA O FISCO. INOCORRÊNCIA.

O §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 confere o prazo de "5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação" para a Receita Federal verificar a certeza e a liquidez do direito creditório utilizado pelo contribuinte para quitar débitos próprios, mediante compensação. O entendimento que

pretende aplicar os prazos previstos no art. 150, §4º, ou no art. 173, ambos do CTN, para fins de reconhecer direito creditório e homologar compensação tributária, torna absolutamente inútil a regra estabelecida no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, fazendo letra morta do referido prazo legal. A verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado pela contribuinte, e a negativa da compensação em razão do não reconhecimento desse direito são plenamente possíveis dentro do referido prazo legal.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) em relação à preclusão do direito do Fisco em reapurar as bases de cálculo de IRPJ de 2004, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra; (ii) em relação à glosa de estimativas compensadas em outra PER/DCOMP, pelo voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. (*Acórdão CARF 9101-003.708, 1ª Turma, de 09 de agosto de 2018*) (grifo nosso).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. (*Acórdão CARF 9101-003.994, 1ª Turma, de 18 de janeiro de 2019*).

23. No mais, evidencio que a douta DRJ compreendeu e respeitou tal distinção, tanto é que reconheceu a decadência do direito de o fisco auditar as DCOMP's apresentadas antes de 08/01/2001, por considerar que foram homologadas tacitamente.

24. Do exposto, não assiste razão a Recorrente ao invocar, novamente, a decadência no caso em análise.

O presente caso decorre de questionamentos ao saldo negativo utilizado, em razão de exclusão indevida da CSLL da base de cálculo do IRPJ, para além da comprovação de retenções na fonte e do oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes – estes

últimos admitidos como regulares no acórdão recorrido. Em contexto semelhante, esta Conselheira já se manifestou na mesma linha do voto condutor do acórdão recorrido quando declarou voto no Acórdão n.º 9101-004.261, nos seguintes termos:

A presente declaração de voto presta-se, apenas, a esclarecer que acompanhei o Conselheiro Relator pelas conclusões em razão de me filiar à segunda corrente por ele mencionada, que admite não só a revisão das antecipações que compõem o saldo negativo, como também da apuração do tributo devido.

Muito embora no presente caso os questionamentos fiscais não tenham repercutido na apuração do IRPJ e CSLL devidos nos períodos sob análise, esclareço que, no meu entendimento, o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente se expiraria cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. É o que consta na Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 10.833/2003:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

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

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

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador. Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o *procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*.

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ ou CSLL, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de débitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo, da Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do *caput* do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, à exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1.º.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 373 do Novo Código de Processo Civil). Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.

Em verdade, a interpretação mais restritiva confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais**. (*negrejei*)

Ademais, frente à concepção de que o débito informado na DIPJ, depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração, seria imutável, caberia questionar que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ ou CSLL? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo? Nestas condições, somente se pode concluir que o interesse do Fisco sobre a apuração que resultou em saldo negativo surge, apenas, quando a contribuinte o utiliza em compensação, deflagrando-se a partir daí o prazo para sua conferência.

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Essas as razões, portanto, para acompanhar o Conselheiro Relator pelas conclusões e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Acrescente-se, quanto à alteração do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 pela Lei n.º 11.941/2009, que a determinação de lavratura de auto de infração *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*, apenas confere ao sujeito passivo o direito de se defender mediante impugnação contra esta acusação na hipótese em que a apuração credora original não tenha sido associada à utilização do direito creditório correspondente mediante apresentação de DCOMP. Se presente tal utilização, o art. 74 da Lei n.º 9.430/96, considerando-se todas as alterações promovidas a partir da Medida Provisória n.º 66/2002, somente cogita de objeção mediante despacho decisório contra o qual o sujeito passivo poderá deduzir manifestação de inconformidade para ver restabelecida a extinção dos débitos compensados, objeção esta que deve ser editada em até 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, ou de sua retificação.

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

Diversamente da premissa fixada no paradigma n.º 1302-001.394, são recorrentes as contestações dirigidas a créditos utilizados em compensação em razão da *constatação de fatos que alterem a apuração do IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte*. Frequentes são os litígios que, inclusive, alcançam esta instância especial em face de objeções postas pela autoridade fiscal encarregada de revisar

compensações declaradas pelos sujeitos passivos e que, eventualmente, demandam exame da base de cálculo do período de apuração do indébito. E, em tais ocorrências, a discussão mais se dirige ao prazo decadencial aplicável para tanto, do que à possibilidade de a autoridade fiscal deixar de reconhecer o direito creditório sem a lavratura de auto de infração para retificação da base de cálculo ou da alíquota aplicável no período de apuração sob exame. De fato, há relativo consenso que a autoridade fiscal somente necessita formalizar lançamento para exigência de crédito, permitindo-se a redução ou anulação de apuração credora mediante, apenas, despacho decisório devidamente motivado.

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

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

Em consequência, a autoridade fiscal designada para revisar a apuração do sujeito passivo, ao se deparar com apuração credora, da qual resultou direito creditório admitido formalmente em compensação para extinção de débitos mediante DCOMP, não enfrenta qualquer limitação em seu dever de, na forma do art. 142 do CTN, *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*. Para determinar o tributo devido, a autoridade lançadora tem a competência de questionar não só a base de cálculo, como também a alíquota aplicada e as deduções computadas pelo sujeito passivo.

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

Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Note-se, inclusive, que quando a autoridade lançadora assim não procede, há arguições de nulidade do lançamento. Esta Conselheira já enfrentou questionamentos desta natureza, assim se manifestando no voto condutor da Resolução n.º 1302-000.428³ que, antes de concluir pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, rejeitou preliminar de nulidade nos seguintes termos:

RELATÓRIO

[...]

Reitera a arguição de nulidade do lançamento porque (a) na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna n.º 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.

Argúi a nulidade do lançamento em razão da desconsideração das antecipações realizadas nos anos-calendário 2006 e 2007, destaca que a constituição da

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei, e esta prescreve que as antecipações devem ser deduzidas ao final do período de apuração correspondente, para fins de determinação do tributo devido. Afirma que há erro de direito, ou erro no critério jurídico utilizado, pois a autoridade lançadora deixou de observar o que determina a lei para fins de apuração do quantum debeat de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real anual.

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

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

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

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

[...]

VOTO

[...]

A recorrente arguiu a nulidade do lançamento porquê: (a) *na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna n.º 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

A nulidade dos atos administrativos de lançamento é regida pelo Decreto n.º 70.235/72 que, em seu art. 59, inciso I, prevê a hipótese de lavratura por pessoa incompetente, e em seu art. 10 traça os requisitos essenciais para a formalização do auto de infração. Tais dispositivos legais alinham-se ao art. 142 do CTN que também estabelece a formalização do lançamento por autoridade administrativa competente e exige, para sua validade, a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.*

Diante deste contexto, inexistente nulidade quando a autoridade lançadora deixa de deduzir, da base tributável, prejuízos e bases negativas acumulados em períodos

anteriores, na medida em que esta compensação é uma faculdade do sujeito passivo, nos termos do que dispõe a Lei n.º 9.065/95:

[...]

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

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

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

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

Acrescente-se, ainda, que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos interessados, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito. A mudança do critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. Eventual correção dos cálculos da exigência não acarreta

qualquer alteração do critério jurídico, se mantida a motivação da glosa originalmente promovida e a forma de apuração (lucro real anual) adotada pela autoridade lançadora. Não fosse assim, e os julgamentos administrativos sempre resultariam em procedência ou improcedência do lançamento, e nunca em procedência parcial.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 6º. [...]

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

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

É importante ressaltar que o contribuinte não é prejudicado com a utilização do saldo negativo de IRPJ para dedução do lançamento de ofício, pois naqueles

autos deixou-se de aplicar penalidade de 75% sobre todo o saldo negativo aproveitado de ofício, enquanto no caso da declaração de compensação, em caso de não homologação, é cobrada multa moratória de 20% e multa isolada de 50%, ambas sobre os débitos cuja homologação não venha a ser homologada.

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

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

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

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

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

Como aqui a discussão subsiste em relação a compensações não homologadas antes do decurso do prazo de 5 (cinco) anos de sua apresentação, não se vislumbra qualquer óbice às objeções fiscais formuladas contra o saldo negativo utilizado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

