



Processo nº 13804.001607/2001-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.470 – CSRF / 1^a Turma
Sessão de 13 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO PENDENTE DE APRECIAÇÃO EM 01/10/2002. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. Não se conhece de recurso especial que confronta homologação tácita de pedidos de compensação convertidos em Declaração de Compensação - DCOMP que, além de associada a homologação expressa, já havia sido reconhecida definitivamente na decisão de 1^a instância.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS LIQUIDADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. PRAZO PARA REVISÃO. O Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrega da DCOMP, ou do Pedido de Compensação convertido em DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação escritural, com créditos de mesma espécie, para a qual era dispensada a apresentação de pedido ou declaração de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à primeira divergência jurisprudencial acerca da decadência do direito de o Fisco contestar o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996. Vencidos a Conselheira Livia De Carli Germano e os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação dos demais argumentos de defesa. Votaram pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia 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 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-00.417, na sessão de 24 de fevereiro de 2011, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 05 anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. Transcorrido esse prazo sem que a autoridade administrativa se pronuncie, considerar-se-á homologada a compensação declarada pelo sujeito passivo e extinto o crédito tributário nela declarado.

COMPROVAÇÃO

Uma vez comprovado os valores devem ser homologadas as compensações.

O litígio decorreu do deferimento parcial de pedidos de restituição de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2000, e consequente homologação parcial das compensações, por comprovação parcial de estimativas e de retenções de órgãos públicos. A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade, exigindo da Contribuinte a comprovação das estimativas liquidadas com saldos negativos de períodos anteriores, e afastando a homologação tácita de compensações que, apesar de datarem de mais de 5 (cinco) anos antes da ciência do despacho decisório, forma homologadas com o direito creditório reconhecido (e-fls. 544/551). O Colegiado *a quo*, por sua vez, observou *que os valores glosados concernente a inexistência de saldo negativo de CSLL no ano-calendário 1996, já tinha mais de cinco anos quando foi glosado*, revertendo a glosa promovida pela DRF, e também reconheceu retenção confirmada em documento apresentado (e-fls. 727/730).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 18/08/2011 (e-fl. 733), mas há registro de sua ciência em 15/09/2011 no termo anexo à decisão, mesma data de remessa dos autos ao CARF veiculando os embargos de declaração de e-fls. 734/735, acolhidos no Acórdão nº 1103-00.594 (e-fls. 744/746), no qual se fez o seguinte acréscimo quanto à fundamentação legal da decisão embargada:

Assim, com uma simples leitura do §4º do referido art. 74 da Lei 9.430/96, vemos que os pedidos de compensação pendentes de apreciação converteram-se em declaração de compensação, desde o seu protocolo. Por outro lado, o parágrafo 5º do mesmo artigo afirmou que o prazo de homologação das declarações de compensação seria de cinco

anos. Assim, embora concorde com a procuradoria quanto à situação "esdrúxula", não vejo como interpretar diferente, pois, a opção "esdrúxula" foi do legislador, que ao converter todos os pedidos de compensação, desde o seu protocolo, à declaração de compensação, e afirmar que estas teriam, 5 anos para serem homologadas, realmente causou uma surpresa a Fazenda. Contudo, não cabe a esta esfera administrativa discutir questões de segurança jurídica, por ser matéria de ordem constitucional.

Novamente os autos do processo foram recebidos na PGFN em 26/01/2012 (e-fl. 748), mas há registro de sua ciência em 06/02/2012 no termo anexo à decisão, seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 07/02/2012, veiculando o recurso especial de e-fls. 750/786 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 796/800, do qual se extrai:

A Fazenda Nacional insurge-se contra o julgado que decidiu que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 05 anos, contado da data da entrega da declaração de compensação e que findo esse prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, considerar-se-á homologada a compensação e extinto o crédito tributário. Defende que, por não se tratar de constituição de crédito tributário, sendo mera conferência de valores, a glosa de créditos não se submete a prazo decadencial.

Recorre, ainda, quanto ao prazo para a ocorrência da homologação tácita da compensação. Entende que para pedido de compensação anterior a 30 de outubro de 2003, data da modificação constante no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o lapso de 5 anos só pode ser contado a partir da data dessa alteração legislativa, posto que anteriormente a esse marco não havia qualquer prazo limite para a homologação que restringisse a Administração Tributária de atuar.

[...]

1) Decadência para rever o saldo negativo da CSLL

Para examinar a matéria, passo à análise das decisões paradigmas, cujas ementas reproduzo a seguir:

ACÓRDÃO N.º 2201-00.248

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTARIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CALCULO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE A FAZENDA PROCEDER A SUA CONFERÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não existe previsão legal definindo o limite temporal para que a Fazenda Nacional confira o cálculo do crédito presumido de IPI apurado pelo contribuinte, não podendo ser invocado para tanto a aplicação do disposto no § 4º do Código Tributário Nacional, que trata de lançamento de crédito tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 9.363/96. BASE DE CALCULO INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. EXCLUSÃO.

O incentivo denominado 'crédito presumido de IPI' somente pode ser calculado sobre as aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, sendo indevida a inclusão, na sua apuração, de custos de serviços de industrialização por encomenda, especialmente quando nas duas fases de irresignação a empresa não traz detalhes ou específica no que consiste o seu processo de industrialização por encomenda, tratando o tema de forma genérica, de modo que não se sabe qual o tipo de material retorna desse processo, bem como de que forma o mesmo é utilizado no processo industrial.

Recurso Voluntário Negado.

ACÓRDÃO Nº 201-80.945

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 20/12/1995

IPI. COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. CRÉDITOS ADMITIDOS PELO REGULAMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

No caso de apuração de saldo credor escritural do IPI, em face da compensação dos débitos do imposto com os créditos admitidos pelo Regulamento, considera-se efetuado o pagamento antecipado, fixando-se o termo inicial do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRAZO DECADENCIAL. INAPLICABILIDADE.

A glosa de créditos escriturados do IPI não corresponde constituição do crédito tributário e, assim, não se submete a prazo decadencial.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/09/1996, 30/09/1996, 20/10/1996, 31/10/1996, 20/11/1996, 30/11/1996, 20/12/1996, 31/12/1996, 20/10/1998, 31/10/1998, 20/11/1998, 30/11/1998, 10/01/1999, 20/01/1999, 31/01/1999, 28/02/1999, 20/03/1999, 31/03/1999, 31/05/1999

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. CRITÉRIOS ADOTADOS PELA FISCALIZAÇÃO. NULIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Por se tratar de hipótese de erro de fato no lançamento sujeito a lançamento complementar, a apuração dos valores de glosas de créditos com base em notas fiscais, consideradas os únicos documentos idôneos para sua comprovação pela Fiscalização, não implica nulidade do lançamento, à vista das alegações de que os valores corretos, sistematicamente maiores do que os das notas, seriam os dos recibos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Data do fato gerador: 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 20/12/1995, 20/09/1996, 30/09/1996, 20/10/1996, 31/10/1996, 20/11/1996, 30/11/1996, 20/12/1996, 31/12/1996, 20/10/1998, 31/10/1998, 20/11/1998, 30/11/1998, 10/01/1999, 20/01/1999, 31/01/1999, 28/02/1999, 20/03/1999, 31/03/1999, 31/05/1999

CREDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E DE COOPERATIVAS. INCLUSÃO - NA BASE DE CALCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as aquisições de insumos de contribuintes da Cofins e do PIS geram direito ao crédito presumido concedido como resarcimento das referidas contribuições, pagas no mercado interno.

Recurso negado.

Confrontado as decisões, constata-se que, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se que a análise de liquidez e certeza do crédito tributário constante do pedido de compensação é um processo análogo ao lançamento, devendo se submeter ao prazo quinquenal para a contagem da decadência. De outro modo, nos paradigmas foi julgado que essa análise seria uma mera conferência de valores e, por não se tratar de constituição de crédito tributário, não estaria sujeita a observância de prazo decadencial.

Ressalte-se que embora as decisões confrontadas tratem de tributos diferentes, a matéria em exame - decadência - refere-se a norma geral de direito tributário, não havendo impedimento de se obter divergência entre os julgados.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência argüida quanto a essa matéria.

2) Da homologação tácita

O acórdão acostado como divergente à matéria traz a seguinte ementa:

ACÓRDÃO Nº 203-11.648

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/1989 a 31/05/1995

Ementa: PIS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Na forma do § 1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. Extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido, o prazo para pedido de compensação ou restituição de indébito tributário.

SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da Contribuição para o PIS, até 29/02/1996, é, segundo a interpretação do parágrafo único do art. 6º, da Lei Complementar nº 7/70, dada pelo STJ e pela CSRF, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETRATIVIDADE DAS LEIS. O disposto no § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, segundo o qual considera-se homologada tacitamente a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito, aplica-se somente a partir de 30/10/2003.

Recurso provido em parte.

Quanto a essa matéria verifica-se que o paradigma decidiu que o prazo de cinco anos, a teor do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida apenas em 30 de outubro de 2003, por meio da Medida Provisória 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conta-se da data do protocolo do pedido, independentemente da procedência e do montante do crédito, aplica-se somente a partir de 30/10/2003. De outro modo, na decisão combatida contou-se esse prazo a partir da data da entrega da declaração de compensação.

Considerando que ambas as decisões possuem base fática anterior a 30 de outubro de 2003, e que procederam a contagem diversa do prazo decadencial, entendo presente a divergência argüida.

IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, **DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.**

A PGFN argumenta, no primeiro ponto, que *o acórdão recorrido considera a análise da liquidez e certeza do crédito tributário apontado no pedido de compensação um procedimento análogo ao lançamento, razão pela qual deve se submeter ao prazo de decadência quinquenal. Por outro lado, os acórdãos apontados como paradigmas consideram, em divergência ao acórdão recorrido, ser inadmissível determinar prazo para conferência dos valores pleiteados, na medida em que se trata de mera conferência de valores.* Reportando-se ao voto condutor do primeiro paradigma, a PGFN aduz:

Muito embora o acórdão recorrido aborde compensação de saldo negativo de CSLL, enquanto os paradigmas apontados refiram-se à compensação de crédito presumido de IPI, cumpre observar que não há qualquer distinção entre os tributos passível de repercutir no entendimento acerca da decadência ora analisada.

Ocorre que se trata de norma geral de Direito Tributário, na medida em que tão-somente aborda a possibilidade de aplicação do prazo decadencial de constituição de créditos tributários à verificação do montante creditório apontado em pedidos de compensação, aspecto desprovido de especificidades no que tange aos diferentes tributos em questão.

Observa que o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000 exigiu a verificação de resultados e de cálculos da CSLL de períodos anteriores, no caso um suposto

saldo negativo de 1996, hipótese em que 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. Entende que a compensação com créditos anteriores não poderia ser simplesmente ignorada pela autoridade fiscal, sob pena de tornar inócuas a análise do direito creditório. Irrelevante se o Fisco não mais dispõe de prazo para constituir eventual crédito tributário, porque ao apresentar o pedido de compensação a Contribuinte deve se submeter à devida conferência até a competência oportuna. Entender que, mesmo quando apresentado o pedido em 2001, o Fisco não mais pode analisar períodos anteriores a 1996 ensejaria a conclusão de que os contribuintes podem alegar o que quiserem em pedidos de compensação quanto a períodos pretéritos, desde que antes de 5 (cinco) anos, e as alegações serão impossíveis de análise de veracidade, submetendo o Fisco a possíveis impropriedades e até irregularidades. Ressalta que:

Não se perca de vista que existem diversos fatos cujos efeitos tributários se dão ao longo do tempo, gerando consequências em exercícios futuros. E tais fatos, enquanto não atingido pela decadência o efeito que dele se originou, podem e devem ser objeto de verificação.

Na hipótese dos autos, corno os valores do saldo negativo de 2000 são decorrência direta dos procedimentos anteriores realizados, é incontroverso que estamos diante de um fato do passado com repercussão em exercícios futuros.

E, na linha do quanto exposto, enquanto o Fisco dispuser de prazo para averiguar esse efeito futuro, poderá analisar os fatos do passado que lhe tenham dado origem.

Quanto ao segundo ponto, assevera que:

O e. Colegiado *a quo* considerou que o prazo para homologação da compensação é de 5 (cinco) anos contados da data do protocolo do pedido, independentemente de este ter sido realizado antes ou após a Medida Provisória n.º 135, de 30/10/2003.

Ocorre que a Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, analisando o mesmo dispositivo legal, fixou exegese diversa da esposada no acórdão recorrido, sob o fundamento de que o prazo de 5 (cinco) anos para homologação, disposto no art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação conferida pelo art. 17, da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003), apenas se aplica a partir de 30/10/2003.

Salienta que a Medida Provisória nº 135 somente foi editada em 30 de outubro de 2003, e que antes de sua edição *não havia que se cogitar de qualquer prazo para que a administração tributária homologasse os pedidos de compensação*. Deste modo, *quando do pedido de compensação formulado nos presentes autos, não estava a Administração, por lei, obrigada a cumprir qualquer lapso findo o qual estaria caracterizada a homologação do referido pleito*. E, se algum prazo fosse aplicável, ele seria contado a partir da edição da Medida Provisória, *sendo qualquer outra exegese contrária ao princípio da irretroatividade da lei tributária e ofensiva à legislação de regência*. Reproduz doutrina neste sentido, bem como o voto condutor do paradigma nº 203-11.648 e declaração de voto encartada no processo nº 10768.000149/2001-60, concluindo que:

Assim, tendo em vista a regra de que o fato regula-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência (irretroatividade das leis), conclui-se ser imperiosa a reforma do julgado pelos seguintes motivos:

a) o pedido de compensação foi protocolado em 11/07/2001, anteriormente, portanto, à alteração legislativa inaugurada pela MP N. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que alterou a redação do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996, introduzindo, somente a partir de então, o prazo *de cinco* anos para homologação da compensação;

b) considerando o disposto no item 'a', não há que se cogitar, no presente caso, de homologação tácita, ainda que decorridos mais de cinco anos entre a data de protocolização do pedido e a ciência do respectivo despacho decisório, pelo fato de que, à época do pleito, marco definidor da legislação aplicável, não estava a Administração Tributária obrigada ao cumprimento de qualquer prazo para referida apreciação.

Pede, assim, que o recurso especial seja provido, reformando-se a decisão recorrida na parte impugnada, *para afastar a homologação tácita, assim como a decadência para rever o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1996.*

Cientificada em 07/07/2015 (e-fls. 805), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 22/07/2015 (e-fls. 807/826) nas quais afirma superada tese do paradigma nº 203-11.648, à época da interposição do recurso especial, indicando neste sentido os Acórdãos nº 9101-001.252, 9101-00.556 e 9101-00.641. Indica, também, que diferentes seriam os casos analisados nos paradigmas acerca do direito de o Fisco revisar o direito creditório utilizado em compensação. Pede, assim, a inadmissibilidade do recurso especial.

No mérito, discorre sobre a *inexistência de restrição legal para a homologação tácita dos pedidos de compensação convertidos em Declaração de Compensação*, com base em *interpretação sistemática do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e seus parágrafos*. E ressalta que os pedidos de compensação em discussão forma protocolados entre julho/2001 e janeiro/2002, foram convertidos em DCOMP em 01/10/2002 e tardia foi a homologação parcial que lhe foi científica em dezembro/2006.

Afirma, também, a decadência do direito de o Fisco revisar o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996, dado o decurso do prazo do art. 150, §4º do CTN e a ausência de manifestação da autoridade administrativa neste interregno. Defende que *o saldo negativo de CSLL declarado em DIPJ constitui direito creditório líquido e certo a ser reconhecido para fins de restituição ou compensação*, sendo que transcorrido o prazo decadencial não pode mais o Fisco desconstituir as declarações apresentadas, restando homologada a atividade de *apuração do tributo desenvolvida pela contribuinte*. Assim, incabível a *revisão de ofício* promovida em dezembro/2006.

Cita jurisprudência em favor de seu entendimento e observa que os paradigmas indicados pela PGFN tratam de *crédito prêmio de IPI, um benefício fiscal, cuja forma de apuração e particularidades são objeto de legislação federal específica que em nada se assemelha a CSLL e a apuração de saldo negativo*.

Subsidiariamente registra que necessária seria a apreciação das questões de mérito e comprovações apresentadas em recurso voluntário, não contraditadas pela PGFN, e ainda dependentes do processo administrativo nº 13804.000124/2001-71, no qual se discute o saldo negativo de CSLL apurado em 1996.

Pede, assim, que seja mantido o acórdão recorrido, *com o não conhecimento e a negativa de seguimento ao recurso especial*, ou, então, com a negativa de seu provimento.

A Contribuinte não interpôs recurso especial.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Na primeira divergência apontada, a PGFN contesta o acórdão recorrido na parte em que *considera a análise da liquidez e certeza do crédito tributário apontado no pedido de compensação um procedimento análogo ao lançamento, razão pela qual deve se submeter ao processo de decadência quinquenal*. A Contribuinte, aponta que os paradigmas tratariam de situações fáticas diferentes.

Constata-se que o exame de admissibilidade partiu da premissa de que esse entendimento estaria presente no acórdão recorrido, mas é necessário analisar a íntegra do voto condutor do acórdão proferido nestes autos, e posteriormente embargado, para determinar como tal se deu. Veja-se:

O recurso preenche o requisito de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Primeiramente, esclareço que de fato os créditos dos Processos nº 13804.001607/2001-92, 13804.001871/2001-26, 13804.002230/2001-99 estão homologados tacitamente, como inclusive reconheceria a DRJ, pois, seus pedidos são de julho a setembro de 2001, e a intimação de homologação só foi em dezembro de 2006. A DRJ, apesar de reconhecer, este fato, informou que as compensações foram efetuadas fora de ordem assim, os débitos do 13804.001000/2002-93 (não homologado tacitamente), foram compensados antes do 13804.002230/2001-99, que assim, ainda está em aberto. Assim, a DRF de origem deve providenciar o acerto, compensando primeiro o 13804.002230/2001-99, e por último o 13804.001000/2002-93.

Quanto ao mérito, informo que os valores glosados concernente a inexistência de saldo negativo de CSLL no ano-calendário de 1996, já tinha mais de cinco anos quando foi glosado.

Quanto a CSLL retida por órgãos públicos o doc 14 fl. 617 comprova exatamente ao contrário do alega a recorrente, haja vista que o Ministério da saúde afirma que não encontrara *no SIAFI* retenções para o CNPJ da recorrente.

Já o doc 15 a Secretaria de Educação realmente comprova que houve retenções para a recorrente em valores que suportam os valores apontados pela recorrente de R\$ 16.753,69. (fl. 544).

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o saldo de CSLL de 1996 glosado pela DRF e reconhecer o Imposto retido na Fonte R\$ 16.753,69. Ficando, ainda a cargo da DRF o acerto relativo à compensação no processo n.º 13804.002230/2001-99 que deve ser efetuada antes do processo 13804.001000/2002-93.

Nestes termos, o Conselheiro Relator inicialmente esclarece que as compensações formalizadas em 2001, tendo por referência o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2000, embora alcançadas pela homologação tácita, teriam sido liquidadas pelo crédito parcialmente reconhecido, mormente em face do saneamento determinando pela DRJ quanto à ordem de compensação, de modo a remanescer em aberto a compensação objeto do processo nº 13804.001000/2002-93 não homologado tacitamente. Na sequência, o prazo de cinco anos é invocado para negar a possibilidade de glosa do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, utilizado para liquidar estimativas de CSLL no ano-calendário 2000, período no qual se formou o saldo negativo utilizado nas compensações em litígio nestes autos.

Em embargos de declaração, a PGFN tomou por premissa que:

Em análise ao Recurso Voluntário interposto pela empresa, a Terceira Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARE entendeu que houve homologação tácita, na medida em que os processos foram apresentados de julho a setembro de 2001, porém, a intimação da homologação parcial deu-se somente em dezembro de 2006. Assim, houve interstício superior a 5 (cinco) anos entre o protocolo e a análise do pedido, devendo ser reconhecido integralmente o saldo de CSLL de 1996.

E, sob esta ótica, a PGFN questiona qual o fundamento legal desta decisão, porque em seu entendimento não poderia ser a alteração veiculada pela Medida Provisória nº 135/2003, ao incluir o §5º no art. 74 da Lei nº 9.430/96, dado seus efeitos somente serem possíveis a partir de 30/10/2003.

Ao responder aos embargos, o Conselheiro Relator do acórdão embargos não se opõe a essa premissa, e apenas esclarece a omissão reproduzindo o art. 74 da Lei nº 9.430/96 e adiciona que:

Assim, com uma simples leitura do §4º do referido art. 74 da Lei 9.430/96, vemos que os pedidos de compensação pendentes de apreciação converteram-se em declaração de compensação, desde o seu protocolo. Por outro lado, o parágrafo 5º do mesmo artigo afirmou que o prazo de homologação das declarações de compensação seria de cinco anos. Assim, embora concorde com a procuradoria quanto à situação "esdrúxula", não vejo como interpretar diferente, pois, a opção "esdrúxula" foi do legislador, que ao converter todos os pedidos de compensação, desde o seu protocolo, à declaração de compensação, e afirmar que estas teriam, 5 anos para serem homologadas, realmente causou uma surpresa a Fazenda. Contudo, não cabe a esta esfera administrativa discutir questões de segurança jurídica, por ser matéria de ordem constitucional.

Assim, se a aplicação da redação trazida pela Medida Provisória nº 135/2003 ficou circunscrita à homologação tácita das compensações declaradas a partir de 2001 com o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000, impõe-se concluir que a aplicação de regra decadencial para negar a impossibilidade de revisão do saldo negativo se deu em relação ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, destinado à liquidação de estimativas de CSLL do ano-calendário 2000. É sob esta ótica, portanto, que será analisada a divergência suscitada em face dos paradigmas nº 2201-00.248 e 201-80.945, contestados pela Contribuinte por tratarem de situações fáticas diferentes.

A PGFN já havia ressaltado essa dessemelhança, nos seguintes termos:

Muito embora o acórdão recorrido aborde compensação de saldo negativo de CSLL, enquanto os paradigmas apontados refiram-se à compensação de crédito presumido de IPI, cumpre observar que não há qualquer distinção entre os tributos passível de repercutir no entendimento acerca da decadência ora analisada.

Ocorre que se trata de norma geral de Direito Tributário, na medida em que tão-somente aborda a possibilidade de aplicação do prazo decadencial de constituição de créditos tributários à verificação do montante creditório apontado em pedidos de compensação, aspecto desprovido de especificidades no que tange aos diferentes tributos em questão.

No exame de admissibilidade este entendimento foi endossado ressaltando-se *que embora as decisões confrontadas tratem de tributos diferentes, a matéria em exame - decadência - refere-se a norma geral de direito tributário, não havendo impedimento de se obter divergência entre os julgados.*

No paradigma nº 2201-00.248 estava sob análise pedidos de resarcimento de IPI referentes aos meses de fevereiro/98 a dezembro/2002, associados a pedidos de compensação, com crédito parcialmente reconhecido em 20/03/2007 e consequente reconhecimento da homologação tácita de compensações formalizadas há mais de 5 (cinco) anos. O sujeito passivo

questionou a revisão de sua apuração e a glosa do crédito objeto de pedido de ressarcimento e utilizado em compensação depois de ultrapassado o prazo decadencial relativamente aos créditos objeto de Demonstrativo de Crédito Presumido e de Pedidos de Ressarcimento apresentados antes de março/2002. A pretensão do sujeito passivo foi afastada no paradigma porque, por se tratar de *aproveitamento de um benefício fiscal*, não haveria limite temporal para o crivo da autoridade fiscal, sendo inaplicável a regra do art. 150, §4º do CTN, bem como do Decreto nº 20.910/32. Concluiu-se, dessa forma, que:

Definitivamente, o presente caso, em que o Fisco tardou a conferir a procedência do crédito pleiteado pela interessada (forma de ressarcimento das contribuições pagas a título de PIS/Pasep e da Cofins quando da aquisição de insumos), em nada se assemelha a todas aquelas situações em que foram positivadas regras visando tratar dos institutos da decadência e da prescrição. Em outras palavras, portanto, o Fisco tem prazo ilimitado para proceder à análise quanto à correção dos créditos pleiteados pelos contribuintes na forma de favor fiscal.

Nota-se, nestes termos, que tem razão a Contribuinte quanto afirma a dessemelhança entre os acórdãos comparados. Apesar de ambos tratarem de revisão de direito creditório utilizado em compensação, no paradigma foi determinante para a conclusão de que não se verificara a decadência o fato de o crédito corresponder a um *favor fiscal*. O Conselheiro Relator, na transcrição afirma, reiterou a premissa antes colocada de que se estava *lidando com o aproveitamento de um benefício fiscal cujo montante deve-se submeter ao crivo do Fisco sem que haja limite temporal para tanto*.

Tratando-se, aqui, da revisão de saldo negativo de CSLL utilizado para liquidação de débitos da mesma espécie, ausente está a circunstância determinante, no paradigma, para a conclusão que a PGFN pretende ver aplicada nestes autos.

Quanto ao paradigma nº 201-80.945, apesar de citado como jurisprudência no primeiro paradigma, ali estava sob litígio lançamento de IPI formalizado em 17/05/2001 para exigência de débitos de setembro/95 a maio/99, sendo que os débitos até o segundo decêndio de 1995 foram declarados decaídos já na decisão de 1ª instância por aplicação do art. 173, I do CTN, e, no julgamento do recurso voluntário, a decadência seria ampliada, por aplicação do art. 150, §4º do CTN, para alcançar até o primeiro decêndio de maio de 1996, mas ficou limitada aos períodos indicados na decisão de 1ª instância porque não houve apuração de débito nos períodos posteriores. Contudo, a pretensão do sujeito passivo também era ver declarada a decadência para glosa de créditos de IPI em períodos anteriores, que possivelmente repercutiram nos períodos autuados, e, quanto a este ponto, o voto condutor deste segundo paradigma traz consignado que:

As alegações da recorrente de que a decadência deveria produzir efeitos sobre a possibilidade de glosa dos períodos anteriores aos cinco anos contados retroativamente da data de autuação não encontram respaldo legal.

De fato, a decadência somente pode atingir os créditos passíveis de lançamento, o que, no caso do IPI, somente ocorre com a apuração de saldos devedores.

Veja-se que o que ocorre nos períodos em que são apurados os créditos glosados nada tem a ver com a ocorrência do fato gerador do imposto, que gera débitos.

A glosa dos créditos de IPI não representa constituição de crédito tributário da Fazenda Pública e, portanto, não está sujeita a lançamento.

Corresponde a um ato de verificação de regularidade de escrituração, cujos efeitos se projetam para o futuro. Portanto, não há prazo legal para que o Fisco possa glosar os créditos indevidamente apurados pelo contribuinte do IPI.

Dessa forma, não houve decadência em relação às glosas de créditos e nem em relação a outros períodos de apuração além dos já excluídos pelo Acórdão de primeira instância.

Vê-se nesta análise que o fato de a apuração fiscal resultar em glosa de créditos foi suficiente para afastar a cogitação de regra decadencial para tanto, sendo irrelevante a natureza destes créditos. Este entendimento permitiria reverter a conclusão do acórdão recorrido que, como antes constatado, afastou as objeções à compensação do saldo negativo de CSLL de 1996 com as estimativas de CSLL do ano-calendário 2000 porque já ultrapassado o prazo decadencial para tanto em 28/12/2006 (e-fl. 546, citando fl. 477, verso), quando cientificado à Contribuinte o despacho decisório em debate nestes autos.

Esclareça-se, por oportuno, que não se vislumbra, no acórdão recorrido, objeção à revisão do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000 por meio de despacho decisório de 28/12/2006 porque os demais questionamentos dirigidos pela autoridade fiscal a este crédito, relativos às retenções não confirmadas, foram mantidas pelo Colegiado *a quo*.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial da PGFN relativamente à decadência do direito de o Fisco questionar o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, mas apenas em face do paradigma nº 201-80.945.

A Contribuinte também contesta a admissibilidade do recurso especial fazendário relativamente à segunda divergência, porque já teria sido superada a tese do paradigma nº 203-11.648, do que assim dispunha o Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

Neste segundo ponto a PGFN discorda do reconhecimento de homologação tácita das compensações formalizadas antes de 30/10/2003. Como demonstrado na análise precedente, esta objeção teria por objeto os pedidos de compensação apresentados de julho a setembro de 2001, dada a homologação parcial ter sido formalizada em 28/12/2006.

O questionamento da Contribuinte não pode prosperar porque a indefinição acerca do que seria superação de tese acabou por limitar a aplicação desta hipótese aos casos nos quais houve a reforma específica do paradigma, na linha do que foi posteriormente consolidado na nova redação do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, alterado pela Portaria MF nº 39/2016 - RICARF, cujo §15 dispõe que *não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente*, bem como se o paradigma acaba por contrariar entendimento sumulado, dado o não cabimento de recurso especial contra acórdão que *adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data do recurso*, na forma do §3º do atual RICARF,

Não sendo este o caso, deve ser analisada a existência de dissídio jurisprudencial em face da decisão indicada pela recorrente.

Como relatado, o litígio em tela diz respeito a compensações pleiteadas com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000, apenas parcialmente reconhecido porque não confirmadas parte das retenções deduzidas e também as estimativas de setembro e

novembro/2000, liquidadas mediante compensação com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996, este não confirmado em consulta à DIRPJ correspondente, que apontava CSLL devida equivalente às antecipações do período. Embora parte dos pedidos de compensação apresentados para utilização do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2000 já estivessem homologados tacitamente em 28/12/2006, as compensações neles veiculadas foram homologadas mediante imputação do saldo negativo parcialmente reconhecido, especialmente depois de saneado lapso identificado na decisão de 1ª instância, que observou a liquidação de compensação pleiteada em 22/01/2002 antes de pedido formalizado em 13/09/2001 (e-fls. 544/551). Já no julgamento do recurso voluntário foi reconhecido à Contribuinte a impossibilidade de questionamento do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, e esclarecida a homologação tácita das compensações até 2001, complementando-se em sede de embargos que tal se deu em razão da conversão, em DCOMP, dos pedidos de compensação pendentes de apreciação e consequente decurso do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 135/2003. Infere-se, daí, que as compensações de estimativas de CSLL em 2000 com o saldo negativo de CSLL de 1996, porque questionadas apenas em 28/12/2006, já estariam homologadas tacitamente.

O paradigma nº 203-11.648, de outro lado, apreciando pedidos de compensação apresentados de 1999 a 2000, e analisados apenas em 08/12/2004, declarou sua conversão em DCOMP em 01/10/2002, mas não sua homologação tácita, *ainda que entre a data de sua protocolização e a data de sua apreciação tenha transcorrido o prazo de cinco anos.*

Embora o acórdão recorrido não seja expresso quanto à apresentação de pedidos de compensação para utilização do saldo negativo de CSLL de 1996, os esclarecimentos prestados em sede de embargos expressamente tomam esta ocorrência como premissa para assim aplicar a nova redação do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96 a compensação que teria sido formalizada antes de 30/10/2003.

Contudo, não se pode olvidar que o acórdão recorrido, neste ponto, apenas endossou o que antes já constatado pela autoridade julgadora de 1ª instância. A retificação dos cálculos promovidos depois dessa decisão (e-fls. 553/555) já evidenciava que somente remanesceu em aberto, para questionamento por meio de recurso voluntário, parcela do débito de Contribuição ao PIS (código 8109), apurado em setembro/2001 e vencido em 15/10/2001, objeto de compensação no processo administrativo nº 13804.001000/2002-93, diversamente da imputação procedida antes da decisão de 1ª instância, na qual remanesceu em aberto outro débito de Contribuição ao PIS, apurado em agosto/2001 e vencido em 14/09/2001, objeto de compensação no processo administrativo nº 13804.002230/2001-99 (e-fls. 502/504). Referidos processos administrativos estão apensados ao presentes e neles se vê que o primeiro foi protocolizado em 22/01/2002 e o segundo em 13/09/2001, razão pela qual o saneamento promovido depois da decisão de primeira instância fez remanescer em aberto débito compensado há menos de 5 (cinco) anos do despacho decisório de homologação parcial das compensações, cientificado à Contribuinte em 28/12/2006.

Significa dizer que debater a possibilidade de homologação tácita de compensações pleiteadas/declaradas antes de 30/10/2003 é inútil, porque esta homologação tácita não só vem afirmada desde a decisão de 1ª instância, não se sujeitando a reexame em recurso voluntário, como também está associada à homologação expressa mediante imputação do direito creditório reconhecido aos débitos compensados. Logo, ainda que fosse afastada a aplicação das alterações da Medida Provisória nº 135/2003 às compensações

pleiteadas/declaradas antes de sua edição, isso em nada alteraria a inexigibilidade dos débitos correspondentes, já consolidada desde antes da interposição do recurso voluntário.

Assim, embora formalmente caracterizado o dissídio jurisprudencial no confronto do acórdão recorrido, emendado pelo acórdão de embargos, com o paradigma indicado, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN neste segundo ponto, por falta de interesse de agir, em face da inutilidade do provimento pretendido.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas no que se refere à primeira divergência jurisprudencial acerca da decadência do direito de o Fisco contestar o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996.

Recurso especial da PGFN - Mérito

O ponto em debate alcança as estimativas de CSLL de setembro/2000 (R\$ 58.204,23) e novembro/2000 (R\$ 1.875,56), que teriam sido compensadas com saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, como informado à autoridade fiscal às e-fls. 107/109 e demonstrado à e-fl. 112. Consulta à DIRPJ do ano-calendário 1996 evidenciou que as antecipações daquele período seriam equivalentes ao débito apurado, inexistindo saldo negativo informado (e-fls. 165/166). Às e-fls. 169/170 consta reprodução da DCTF indicando que a compensação dessas estimativas se deu com saldo negativo de CSLL apurado em 1996, *sem processo*, demandando esclarecimentos apenas quanto à divergência entre DIRPJ e DCTF acerca do débito de R\$ 1.875,56 corresponder a estimativa de outubro ou novembro/2000 (e-fl. 171/173). Tais esclarecimentos não foram prestados, mas como o crédito utilizado na compensação não foi confirmado, restaram infirmadas, na apuração do ano-calendário 2000, antecipações no total de R\$ 60.079,79, como descrito à e-fls. 217/225, e cientificado à Contribuinte em 28/12/2006 (e-fl. 546, citando fl. 477, verso).

Estas as circunstâncias fáticas, portanto, que conduzem à discussão acerca da impossibilidade de o Fisco questionar em 28/12/2006 o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996.

Releva frisar a inexistência de qualquer evidência de a compensação das estimativas de CSLL em 2000 ter sido formalizada mediante pedidos de compensação, ou de que estes, pendentes de apreciação em 01/10/2002, seriam passíveis de conversão conversão em Declaração de Compensação – DCOMP, para fins de cogitação da homologação tácita que passou a estar prevista no art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96 a partir das alterações trazidas pela Medida Provisória nº 135/2003. Ao contrário, há registro, apenas, em DCTF dessas compensações, como seria esperado, na medida em que se tratava de compensação entre tributos de mesma espécie, submetidos à regência original do art. 66 da Lei nº 8.383/91. Assim, a legislação tributária que a PGFN pretendia debater na segunda divergência jurisprudencial, à qual foi negado conhecimento, em nada repercute neste primeiro ponto do recurso especial.

Também não tem repercussão aqui decisão anterior deste Colegiado, proferida em favor da mesma Contribuinte, nos autos do processo administrativo nº 13804.000124/2001-71, objeto do Acórdão nº 9101-004.412, unânime¹, assim ementado:

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob,

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO PENDENTE DE APRECIAÇÃO EM 01/10/2002. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO LEGAL. DATA DE APRESENTAÇÃO DO PEDIDO.

Conforme o §4º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzido pela Lei nº 10.637/2002, os Pedidos de Compensação pendentes de apreciação em 01/10/2002 convertem-se em Declaração de Compensação para efeitos de aplicação das regras do mencionado artigo. Sob esse prisma, nos termos do §5º do dispositivo em referência, o prazo para homologação da compensação declarada é de 5 (cinco) anos contados da data da protocolização do pedido. Decorrido esse prazo sem manifestação da autoridade competente, considera-se tacitamente homologada a compensação efetuada. De acordo com as próprias Instruções Normativas da Receita Federal, IN SRF nº 460/2004, IN SRF nº 600/2005, IN RFB nº 900/2008 e IN RFB nº 1300/2012, a data de início da contagem do prazo de homologação tácita, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido. Precedentes. Acórdãos nº 9101-003.728, 9101-003.808, 9101-004.074 e 9101-004.198.

Tratava-se ali de recurso especial da PGFN contra o acórdão nº 1103-00.416 que, analisando a compensação em 15/01/2001 de saldos negativos de CSLL apurados nos anos-calendário 1997 a 1999 com débitos de IPI, Contribuição ao PIS e COFINS, concluiu pela homologação tácita destas compensações, em razão de a Contribuinte somente ter sido cientificada do despacho decisório correspondente em 22/11/2006. Logo, por se tratar de compensações entre tributos de espécies diferentes, era necessária a formalização de pedidos de compensação que, convertidos em DCOMP em 01/10/2002, estariam sujeitos a diferente legislação de regência.

Cabe aqui, portanto, decidir se pode o Fisco, em 28/12/2006, questionar a existência de saldo negativo que teria sido apurado em 1996 e destinado ao longo do ano-calendário 2000 à compensação escritural de tributo de mesma espécie, mas para liquidação de estimativa que integra saldo negativo utilizado em pedidos de compensação apresentados entre 12/07/2001 e 22/01/2002, sendo que este questionamento repercutiu na não-homologação, apenas, de parte do último pedido de compensação apresentado em 22/01/2002. Registre-se que tal se deu quando já ultrapassado, inclusive, o prazo decadencial para revisão da apuração anual de 2000, dado que há retenções na fonte informadas em DIPJ e confirmadas no despacho decisório de e-fls. 217/224, estando o entendimento no sentido da aplicação do art. 150, §4º do CTN, em tais circunstâncias, assim consolidado:

Súmula CARF nº 138

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.245, 9101-003.603, 9101-003.239, 9101-002.993, 9101-001.853, 1101-001.100, 1302-002.092, 1402-002.182, 1402-002.291 e 1402-003.605.

Em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira redigiu o seguinte voto vencedor no Acórdão nº 9101-004.516²:

Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial, pautado na impossibilidade de o Fisco questionar a liquidação por compensação das estimativas integradas aos saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, destinados a compensações declaradas a partir de 07/05/2003 e objeto de não-homologação em despacho científico da Contribuinte em 10/04/2008, complementado em 17/04/2009 em relação a outras Declarações de Compensação – DCOMP vinculadas ao mesmo crédito.

Como bem relatado, estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, vencidas antes de 30/10/2002, foram glosadas na apuração dos saldos negativos porque a Contribuinte não comprovou os direitos creditórios utilizados para liquidá-las por meio de compensação. Tais compensações, de fato, se promovidas com direitos creditórios de mesma espécie, não exigiriam a apresentação de pedido ou declaração de compensação, conforme autorizava o art. 66 da Lei n.º 8.383/91, até ser derogado pela alteração promovida no art. 74 da Lei n.º 9.430/96 pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002. E, para questioná-las, deveria o Fisco observar, em regra, o prazo decadencial para revisão dos registros escriturais do sujeito passivo, na forma do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

Contudo, os débitos assim liquidados representam antecipações que compõem o saldo negativo utilizado em compensação a partir de 07/05/2003, mediante apresentação de DCOMP. E, na forma do art. 74, §5º da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003, *o prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Significa dizer que, ao apresentar DCOMP destinando direito creditório à extinção de outros débitos, o sujeito passivo submete-se ao regramento vigente que confere ao Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de entrega da DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado, o que implica a possibilidade de a autoridade fiscal questionar, nesse prazo, os elementos de sua apuração, em especial as antecipações promovidas no ano-calendário, na hipótese de o direito creditório se referir a saldo negativo de IRPJ ou CSLL. Dessa forma, se questionado antes do decurso do prazo de homologação tácita previsto no referido art. 74, §5º, o sujeito passivo deve, necessariamente, provar como liquidou as antecipações que, confrontadas com o tributo devido no ano-calendário, formam o saldo negativo utilizado em compensação mediante DCOMP.

Frise-se que a alegada homologação tácita das compensações escriturais das estimativas ainda não havia se verificado à época em que o sujeito passivo iniciou a apresentação das DCOMP, em 07/05/2003. Logo, ao pretender se valer da nova modalidade de compensação criada com a Medida Provisória n.º 66, de 2002, o sujeito passivo submete-se ao prazo que passou a ser nela estabelecido para conferência do direito creditório utilizado.

Ademais, é pacífico o entendimento de que o Fisco pode questionar as antecipações que compõem o saldo negativo, como é o caso, também, das retenções sofridas no período, passíveis de glosa se o sujeito passivo não provar, quando questionado antes do prazo de homologação tácita da DCOMP, não só que arcou com as retenções, como também que ofereceu os rendimentos correspondentes à tributação. Neste sentido é a Súmula CARF n.º 80:

Súmula CARF n.º 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano.

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão n.º 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão n.º 1103-00.268, de 03/08/2010
Acórdão n.º 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão n.º 1103-00.194, de 18/05/2010
Acórdão n.º 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão n.º 101-96.819, de 28/06/2008*

Assim, se o sujeito passivo não prova as antecipações, correta a glosa, nos saldos negativos utilizados, das estimativas liquidadas por meio de compensação escritural, subsistindo a não-homologação das compensações acerca das quais a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a ocorrência de homologação tácita, e que não foram alcançadas pelo direito creditório reconhecido naquela decisão.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Prevaleceu naquele julgado, nos termos de sua ementa, o entendimento de que *o Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrega da Declaração de Compensação – DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação escritural, com créditos de mesma espécie, para a qual era dispensada a apresentação de pedido ou declaração de compensação.*

Também aqui, o Fisco logrou científicar à Contribuinte em 28/12/2006 despacho decisório de não homologação de pedido de compensação que, apresentado em 22/01/2002 e não analisado até 01/10/2002, foi convertido em DCOMP, e para o qual ainda não havia expirado o prazo de 5 (cinco) anos. Assim, a Contribuinte tinha o dever de manter por mais 5 (cinco) anos a guarda dos comprovantes de liquidação das antecipações que compunham o direito creditório destinado à compensação pleiteada em 22/01/2002, dado ser esse o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, nos termos da 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)

[...]

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada 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)

[...]

Quanto ao fato de em 28/12/2006 já ter transcorrido o prazo decadencial para revisão da apuração de CSLL no ano-calendário em 1996, e até mesmo da apuração da CSLL do ano-calendário 2000, vale dizer que o *caput* do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, naquela 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 Contribuinte, o Fisco poderia questionar sua apuração.

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

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

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

(...)

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

[...]

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

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

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

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

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 indébitos 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, a DCOMP, e o Pedido de Restituição, - assim como o Pedido de Compensação à época em que utilizado o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2000 - 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 consequências 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, inclusive em relação aos Pedidos de Compensação convertidos em DCOMP, 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 e, nem mesmo antes, dos Pedidos de Compensação. 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 § 1º.

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

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

Saliente-se que o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996 sequer estava informado na DIRPJ correspondente.

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 e da posterior conversão dos Pedidos de Compensação não apreciados em 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 o sujeito passivo o utiliza em compensação, deflagrando-se a partir daí o prazo para sua conferência.

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Estas as razões, portanto, para afastar a decadência afirmada no acórdão recorrido quanto aos questionamentos dirigidos pelo Fisco acerca das estimativas de CSLL do ano-calendário 2000 liquidadas mediante compensação com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996.

Esclareça-se que esta decisão não encerra o litígio em torno das antecipações não confirmadas, dado que, embora em manifestação de inconformidade a Contribuinte tenha apenas arguído a decadência do direito de o Fisco fazer tais questionamentos (e-fls. 510/522), frente à decisão de 1ª instância afirmando a inexistência de prova de apuração de saldo negativo de CSLL em 1996, a Contribuinte juntou provas em recurso voluntário para demonstrar que errou ao prestar tais informações na DIRPJ do ano-calendário 1996, como se vê nas alegações de e-fls. 576/578, não apreciadas pelo Colegiado *a quo* em razão do acolhimento da arguição de decadência. Logo, não basta reformar a *decisão recorrida, na parte impugnada* como pede a PGFN, sendo necessário determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa.

O presente voto, assim, é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora